

Notice n° 05

## Lieu de la livraison de biens

Valable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008

Les informations contenues dans cette publication sont à considérer comme un **complément** aux Instructions sur la TVA.



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Administration fédérale des contributions AFC**

## Compétences

Par souci de précision, nous rappelons que seule l'Administration fédérale des contributions (AFC) a la compétence de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les opérations faites sur le territoire suisse et sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Quant à la perception de l'impôt sur l'importation de biens, elle est exclusivement du ressort de l'Administration fédérale des douanes (AFD). Les renseignements émanant d'autres services ne sont par conséquent pas considérés comme juridiquement valables par l'AFC.

### Pour contacter la Division principale de la TVA :

par écrit : Administration fédérale des contributions  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Berne

par téléphone : 031 322 21 11 (de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 h 30)

par fax : 031 325 75 61

par courriel : [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !*

### Les publications de l'AFC concernant la TVA sont disponibles :

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

- **exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture**

Vous pouvez, à titre exceptionnel, commander ces publications sous forme d'imprimés, contre facture.

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

**Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL**

**Diffusion publications**

**Imprimés TVA**

**3003 Berne**

Internet : [www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la notice publiée en décembre 2003 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir du 1<sup>er</sup> décembre 2003. Dans la présente version cependant, le lieu et le moment de la livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise sont traités dans un chapitre séparé et certains chapitres ont dû être remaniés en raison de la nouvelle loi sur les douanes. Cela a pour conséquence une structure différente de la notice, c'est-à-dire que les chapitres ne correspondent pas à ceux de l'ancienne version parue en 2003.

Les modifications intervenues depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2003 (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications introduites à partir du 1<sup>er</sup> décembre 2003 sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les personnes assujetties et leurs représentants les repèrent rapidement.

Dans le reste du texte, seules de petites adaptations rédactionnelles et une actualisation des exemples ont été effectuées, mais elles n'entraînent pas de modifications matérielles (c'est pourquoi elles ne sont pas sur fond gris). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

**Abréviations**

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente notice se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente notice
CO	Code des obligations (RS 220)
DGD	Direction générale des douanes
EDO	Entrepôt douanier ouvert
LD	Loi sur les douanes du 18 mars 2005 (RS 631.0)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
RSE	Réglementation simplifiée à l'exportation
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

**Table des matières**

Page

1.	Introduction . . . . .	7
2.	Lieu et moment de la livraison de biens . . . . .	8
2.1	Lieu de la livraison de biens . . . . .	8
2.1.1	Livraisons avec prise en charge chez le fournisseur . . . . .	8
2.1.2	Livraisons de biens transportés ou expédiés . . . . .	9
2.1.3	Critères de délimitation entre les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur et les livraisons de biens transportés ou expédiés . . . . .	9
2.2	Moment de la livraison de biens lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement . . . . .	9
2.2.1	Livraisons avec prise en charge chez le fournisseur . . . . .	10
2.2.2	Livraisons de biens transportés ou expédiés . . . . .	10
2.2.3	Cas particuliers . . . . .	10
3.	Conséquences pour le trafic transfrontalier . . . . .	10
3.1	Importation de biens . . . . .	10
3.1.1	Livraisons avec prise en charge chez le fournisseur . . . . .	10
3.1.2	Livraisons de biens transportés ou expédiés . . . . .	11
3.1.3	Déclaration douanière collective au moyen d'un document de remplacement destiné à chaque importateur ayant droit à la déduction de l'impôt préalable, respectivement déclaration d'engagement en vue de se soumettre à la procédure simplifiée à l'importation . . . . .	13
3.2	Exportations de biens . . . . .	14
3.2.1	Principes . . . . .	14
3.2.2	Livraisons de biens à des acquéreurs non assujettis, avec prise en charge chez le fournisseur . . . . .	14
3.2.3	Livraisons de biens transportés ou expédiés à des acquéreurs non assujettis. . . . .	15
3.2.4	Livraisons de biens transportés ou expédiés à l'étranger et destinées à un acquéreur assujetti à l'impôt sur le territoire suisse . . . . .	16
3.2.5	Exportations de biens qui ne sont pas fournis sur la base d'un contrat entraînant une livraison . . . . .	17
3.2.6	Livraisons sur le territoire suisse dans le trafic touristique . . . . .	18
4.	Lieu et moment de la livraison dans les opérations en chaîne . . . . .	18
4.1	Description et conditions . . . . .	18
4.2	Opération en chaîne avec prise en charge chez le fournisseur . . . . .	19
4.2.1	Importation (opération en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur) . . . . .	20
4.2.2	Exportation (opération en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur) . . . . .	21
4.3	Opérations en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur . . . . .	22
4.3.1	Importation (opération en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur) . . . . .	23
4.3.2	Exportation (opération en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur) . . . . .	24
4.4	Particularités concernant les opérations en chaîne à l'exportation . . . . .	26
4.4.1	Réglementation simplifiée à l'exportation (RSE) . . . . .	26

4.4.2	Genres de biens et de dédouanement à l'exportation . . . . .	26
4.4.3	Contributions à l'exportation . . . . .	27
4.4.4	Transfert de l'impôt . . . . .	27
5.	Lieu et moment de la livraison concernant la commission de vente (art. 11 al. 3 LTVA / ch. 191) . . . . .	28
5.1	Définition . . . . .	28
5.2	Lieu des livraisons. . . . .	28
5.3	Moment des livraisons . . . . .	29
5.4	Exemple. . . . .	29
6.	Lieu et moment de la livraison concernant les dépôts d'expédition et de marchandises en consignation . . . . .	30
7.	Lieu et moment de la livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise. . . . .	31
7.1	Principes . . . . .	31
7.2	Travaux exécutés sur des biens à titre onéreux sur le territoire suisse . . . . .	32
7.3	Travaux exécutés sur des biens à titre onéreux à l'étranger . . . . .	34
8.	Lieu et moment de la livraison en matière de location ou de leasing. . . . .	36
8.1	Lieu de la location / du leasing . . . . .	36
8.2	Opérations de location et de leasing transfrontalières . . . . .	37
8.2.1	Importation . . . . .	37
8.2.2	Exportation . . . . .	40
8.3	Location combinée avec l'installation ou le montage du bien . . . . .	41
9.	Trafic de perfectionnement . . . . .	42
9.1	Définition . . . . .	42
9.2	Livraisons sur le territoire suisse à des acquéreurs non assujettis en vue de l'exportation ; perfectionnement avant l'exportation . . . . .	42
9.3	Exportation de biens en vue de leur perfectionnement, et réimportation . . . . .	42
9.4	Importation de biens en vue de leur perfectionnement, et réexportation . . . . .	43
9.4.1	Entreprises étrangères qui n'effectuent aucune livraison sur le territoire suisse . . . . .	43
9.4.2	Entreprises étrangères qui effectuent des livraisons sur le territoire suisse. . . . .	44
9.4.2.1	Un seul finisseur est domicilié sur le territoire suisse. . . . .	44
9.4.2.2	Plusieurs finisseurs sont domiciliés sur le territoire suisse . . . . .	46
9.4.2.3	Mandat de perfectionnement donné par l'acquéreur final à l'étranger . . . . .	46
9.5	Importation de biens à perfectionner sans réexportation . . . . .	46
10.	Particularités . . . . .	48
10.1	Prestations en relation avec la Principauté de Liechtenstein . . . . .	48
10.2	Prestations en relation avec la commune de Büsingen . . . . .	48
10.3	Prestations en relation avec les vallées de Samnaun et de Sampoioir . . . . .	48
10.4	Prestations en relation avec l'aéroport de Bâle-Mulhouse (EuroAirport) . . . . .	49
10.5	Prestations en relation avec Campione d'Italia. . . . .	51

## 1. Introduction

La présente publication s'adresse aux entreprises qui réalisent des transactions commerciales transfrontalières, y compris des opérations en chaîne. La Suisse n'étant pas membre de l'Union européenne (UE), les livraisons en provenance de la Suisse sont considérées, du point de vue de l'UE, comme des importations en provenance d'un pays tiers et les livraisons de l'UE à destination de la Suisse comme des exportations vers un pays tiers.

Le chif. 2 de la présente notice rappelle les notions de base relatives au lieu et au moment de la livraison de biens, le chif. 3 en tire les conséquences pour le trafic transfrontalier. Les chif. 4 à 9 traitent du lieu et du moment de la livraison dans le cadre d'opérations spécifiques, notamment les opérations en chaîne (☞ chif. 4), les affaires de commissions (☞ chif. 5), les dépôts d'expédition (☞ chif. 6), les livraisons dans le cadre d'un contrat d'entreprise (☞ chif. 7), les locations et les affaires de leasing (☞ chif. 8) et le trafic de perfectionnement actif ou passif (☞ chif. 9). Le chif. 10 traite de cas particuliers.

☞ En ce qui concerne les dépôts francs sous douane<sup>1</sup> et les EDO, voir la brochure « Transports ».

En vertu de l'article 13 LTVA est réputé lieu de la livraison de biens :

- a. l'endroit où se trouve le bien lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance ;
- b. l'endroit 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.

Aux termes de l'article 19 alinéa 2 LTVA, sont exonérés de l'impôt :

1. la livraison de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger ; la présente disposition n'est pas applicable à la mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, de moyens de transport ;
2. la mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance (notamment la location et l'affrètement), de véhicules sur rails et d'aéronefs, pour autant que le destinataire de la livraison les utilise de manière prépondérante à l'étranger ;
3. la livraison sur le territoire suisse de biens en provenance de l'étranger, dont il est prouvé qu'ils sont restés sous contrôle douanier ;

<sup>1</sup> Dans un délai de deux ans après l'introduction de la nouvelle loi sur les douanes, c.-à-d. le 1<sup>er</sup> mai 2009, les dépôts francs sous douane ne vaudront plus territoire étranger mais territoire suisse.

4. tout autre transport et toute autre expédition de biens à l'étranger qui n'est pas en relation avec une livraison à l'étranger (notamment le transport d'outils).

L'article 19 alinéa 4 LTVA prévoit qu'il y a exportation directe au sens de l'article 19 alinéa 2 chiffre 1 LTVA, lorsque le bien faisant l'objet de la livraison est transporté ou expédié à l'étranger par l'assujetti lui-même ou par l'acquéreur non assujetti, sans que ce dernier ait auparavant employé ce bien sur le territoire suisse, ni qu'il l'ait remis sur le territoire suisse à un tiers dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison. Le bien faisant l'objet de la livraison peut être façonné ou transformé avant son exportation par des mandataires de l'acquéreur non assujetti.

## 2. Lieu et moment de la livraison de biens

### 2.1 Lieu de la livraison de biens

Pour savoir si une livraison de biens (ci-après livraison) est soumise ou non à la TVA, il s'agit d'abord de déterminer si la livraison en question est effectuée sur le territoire suisse ou à l'étranger (→ définition de ces concepts à l'art. 3 LTVA). Le principe du pays de destination sera appliqué à l'aide des critères de délimitation mentionnés ci-après, servant à déterminer si une livraison est effectuée sur le territoire suisse ou à l'étranger. Les conventions de double imposition conclues avec des états étrangers ne peuvent pas être prises en considération en l'occurrence, car elles ne contiennent pas de dispositions concernant la TVA.

En fonction du genre de livraison, l'endroit où se trouve le bien lui-même est déterminant pour fixer le lieu de la livraison. Par conséquent, le lieu de domicile du fournisseur et de l'acquéreur ou qu'il s'agisse, en ce qui concerne le fournisseur, d'un assujetti ou non à la TVA ne jouent aucun rôle en la matière. En outre, il est sans importance que le bien se trouve en libre pratique sur le plan du droit douanier, ou pas.

Selon l'article 5 lettre a LTVA, les livraisons effectuées sur le territoire suisse sont soumises à la TVA, tandis que celles opérées à l'étranger ne le sont pas. Les dispositions réglant le prélèvement de la TVA sur l'importation de biens demeurent toutefois réservées. La LTVA définit expressément le lieu de la livraison. A ce sujet, il y a lieu de faire les distinctions suivantes :

#### 2.1.1 Livraisons avec prise en charge chez le fournisseur

Le bien est pris en charge auprès du fournisseur par l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, par un tiers (p. ex. maison d'expédition, transporteur). Pour de telles livraisons, le lieu de la livraison est l'endroit où se trouve le bien au moment où est accordé le pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (art. 13 let. a LTVA).



### 2.1.2 Livraisons de biens transportés ou expédiés

Si le bien est transporté ou expédié par le fournisseur, il s'agit d'une livraison de bien transporté ou expédié. Le lieu et le moment où cette livraison est réputée effectuée sont par conséquent l'endroit et le moment où commence le transport ou l'expédition du bien à l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers (art. 13 let. b LTVA).

Par **transport**, il faut entendre le transport d'un bien par le fournisseur lui-même (avec son propre moyen de transport). Celui-ci transporte l'objet de la livraison chez son acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, chez un tiers.

Dans le cas de l'**expédition**, le fournisseur fait exécuter le transport du bien à destination de l'acquéreur (ou sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers) par une maison d'expédition ou une entreprise de transport.

### 2.1.3 Critères de délimitation entre les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur et les livraisons de biens transportés ou expédiés

Si un tiers indépendant (maison d'expédition, transporteur) est chargé d'effectuer un transport, il faut en principe se baser sur le contrat qui a été conclu entre les deux parties pour savoir s'il s'agit d'une livraison avec prise en charge chez le fournisseur ou d'une livraison de biens expédiés. Dans la pratique administrative, on part du principe qu'il y a **livraison de biens expédiés** lorsque le **fournisseur** charge un tiers d'effectuer le transport (mandat d'expédition ou de transport). Par contre, il y a **livraison avec prise en charge chez le fournisseur** lorsque c'est **l'acquéreur** qui a délivré le mandat d'expédition ou de transport. Par conséquent, les clauses commerciales de livraison (Incoterms [International Commercial Terms]) ne sont pas décisives pour savoir s'il s'agit d'une livraison avec prise en charge chez le fournisseur ou d'une livraison de biens expédiés. Elles peuvent néanmoins servir d'indices.

### 2.2 Moment de la livraison de biens lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement

En la matière, il y a lieu de répondre à la question suivante : à quel moment intervient le pouvoir de disposer économiquement du bien ? A ce propos, il s'agit de relever que le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est transféré à l'acquéreur lorsque celui-ci est en mesure de disposer d'un bien de telle manière qu'il puisse l'affecter à son propre usage (p. ex. le consommer ou l'utiliser lui-même) **comme un propriétaire**, soit le remettre dans le circuit économique en son propre nom, notamment en le vendant. Bien que le transfert du pouvoir de disposer ait lieu, dans de nombreux cas, en remettant et en conférant par là la propriété du bien, il est en principe sans importance que la propriété ou la possession du bien soit effectivement transférée. Le transfert du pouvoir de disposer du bien peut aussi, le cas échéant, résulter de la simple remise de documents (connaissance, certificat de dépôt, etc.). Dans de tels cas, la livraison intervient déjà au moment où le transfert entre juridiquement en vigueur (pouvoir de disposer librement transféré pour la première fois).

### 2.2.1 Livraisons avec prise en charge chez le fournisseur

Lors de livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, le pouvoir de disposer du bien est transféré à l'acquéreur dès que celui-ci, ou un tiers qu'il a mandaté à cet effet, prend physiquement possession du bien.

### 2.2.2 Livraisons de biens transportés ou expédiés

En ce qui concerne les livraisons de biens transportés ou expédiés, le moment de la livraison est assimilé au début effectif du transport ou de l'expédition et non pas déjà aux préparatifs en vue du transport ou de l'expédition, tels que le conditionnement ou l'emballage du bien.

### 2.2.3 Cas particuliers

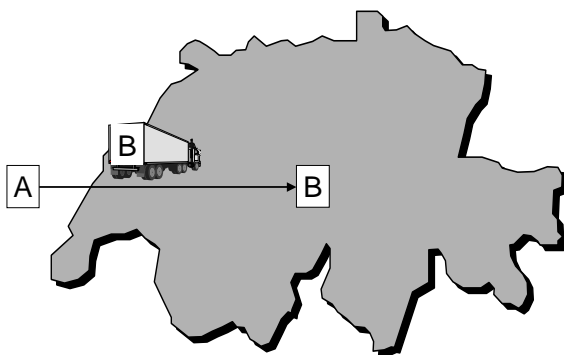
Il y a également lieu de prêter attention aux particularités relatives au moment de la livraison dans le cadre d'opérations en chaîne (☞ chif. 4.2 et 4.3), d'affaires de commissions (☞ chif. 5.3), de contrats d'entreprises (☞ chif. 7), de locations et de leasing (☞ chif. 8) et de trafic de perfectionnement actif ou passif (☞ chif. 9).

## 3. Conséquences pour le trafic transfrontalier

### 3.1 Importation de biens

#### 3.1.1 Livraisons avec prise en charge chez le fournisseur

A, domicilié à l'étranger, livre à B, domicilié sur le territoire suisse, un bien se trouvant à l'étranger. B, ou un tiers qu'il a mandaté à cet effet, prend en charge le bien chez A.



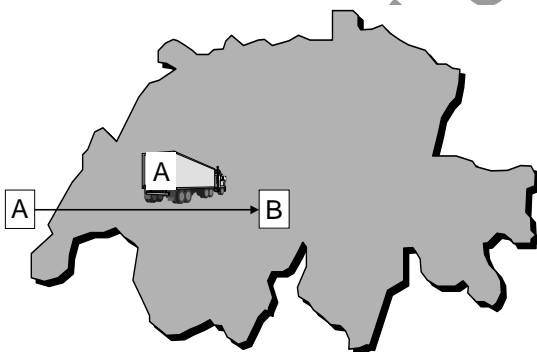
Pour A, il s'agit d'une livraison effectuée à l'étranger qui n'entraîne pas son assujettissement à la TVA suisse ; B doit être indiqué comme importateur dans la déclaration en douane d'importation et peut – sous réserve des articles 38 ss LTVA – déduire la TVA à l'importation à titre d'impôt préalable.<sup>2</sup>



La procédure simplifiée à l'importation (☞ chif. 3.1.3) ne peut pas être utilisée pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur.

### 3.1.2 Livraisons de biens transportés ou expédiés

A, domicilié à l'étranger, livre à B, domicilié sur le territoire suisse, un bien se trouvant à l'étranger. A transporte ou expédie le bien sur le territoire suisse.



Pour A, il s'agit d'une livraison à l'étranger qui n'entraîne pas son assujettissement à la TVA suisse. B doit être mentionné comme importateur dans la déclaration en douane d'importation. Même si A effectue sa livraison aux conditions de vente « droits de douane et impôts compris » et que A acquitte la TVA due sur l'importation, cet état de fait ne justifie pas à lui seul son assujettissement à la TVA suisse. B peut également déduire cet impôt à titre d'impôt préalable dans le cas où son fournisseur étranger (A) acquitterait la TVA à l'importation, pour autant qu'il (B) soit en possession de la décision de taxation de l'AFD sur laquelle il figure comme importateur, et que les conditions de l'article 38 ss LTVA soient

<sup>2</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005 : si la décision de taxation de l'AFD est établie à l'adresse d'une autre personne que B, B peut tout de même faire valoir la déduction de l'impôt préalable, si les conditions suivantes sont remplies cumulativement :

- il est en possession de la décision de taxation originale de l'AFD (☞ voir spécimen dans les Instructions sur la TVA) ;
- il est l'importateur effectif du bien et peut, par conséquent, disposer économiquement de celui-ci sitôt l'importation effectuée, comme il peut apporter les preuves correspondantes (p. ex., en cas de vente, au moyen d'une facture d'achat dûment enregistrée dans sa comptabilité) ;
- il affecte les biens importés à des fins imposables ;
- tout abus peut être exclu.

remplies.<sup>3</sup> Si A acquitte la TVA à l'importation il peut la transférer à B, mais uniquement de manière non apparente (inclus dans le prix du bien). Des indications concernant la TVA ou des remarques telles que « TVA 7,6% incluse » ne sont pas autorisées (art. 37 al. 4 LTVA). Il y a aussi transfert implicite de l'impôt, si A mentionne sur la facture adressée à B : « Impôt à l'importation selon décision de taxation n° ... du ... ». B ne peut en aucun cas effectuer de déduction de l'impôt préalable sur la base des factures qui lui sont adressées par A. Il ne peut procéder à cette déduction que sur la base de la décision de taxation de l'AFD, sur laquelle il figure comme importateur.

Pour autant qu'il soit inscrit dans le registre des contribuables TVA, A peut remettre à l'AFD une déclaration d'engagement pour la procédure **simplifiée à l'importation** (formulaire n° 1235/1236).<sup>4</sup> S'il dispose de l'autorisation nécessaire, A doit importer, en son propre nom, l'ensemble des biens livrés dans le cadre de livraisons d'expédition ou de transport (A est l'importateur par adresse de son représentant fiscal) et il peut faire valoir l'impôt à l'importation payé à l'AFD à titre d'impôt préalable. Ensuite, la livraison faite à B sera déclarée et imposée par A, au taux d'impôt correspondant (taux normal ou réduit), comme une livraison effectuée sur le territoire suisse. La procédure simplifiée à l'importation ne peut cependant pas être appliquée dans le cas de livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, car ces dernières ne peuvent pas être soumises à la TVA suisse sur une base volontaire.

Si A ne remplit pas les conditions pour être inscrit dans le registre des contribuables TVA, il peut, le cas échéant, opter pour son assujettissement. La condition requise à cet effet est en particulier qu'il réalise annuellement pour plus de 40'000 francs de chiffres d'affaires provenant de livraisons de ce genre (et/ou de prestations de services réputées effectuées sur le territoire suisse en vertu de l'article 14 alinéa 3 LTVA), fournies à des acquéreurs assujettis (art. 27 al. 1 LTVA ; ch. 688).

C'est surtout dans le cadre d'envois collectifs de biens de même provenance, destinés à des importateurs différents, que la question de l'application de simplifications se pose. En effet, chaque importateur doit en principe être en possession d'une décision de taxation de l'AFD pour les biens qui lui sont destinés, afin de pouvoir faire valoir la déduction de l'impôt préalable. Concernant les possibilités de simplification à l'importation, des informations sont données sous chif. 3.1.3 ci-après.

<sup>3</sup> Voir également les informations de la note de bas de page n° 2.

<sup>4</sup> Précision de la pratique relative aux « livraisons de biens à l'étranger, aux importations par le vendeur ou le fournisseur suisse ou étranger (simplification lors de l'importation [déclaration d'engagement]) » : les personnes assujetties qui établissent leurs décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette ou de taux forfaitaires ne peuvent pas appliquer la procédure d'importation simplifiée. En cas d'imposition de groupe au sens de l'article 22 LTVA, l'AFD remet des autorisations individuelles (formulaire 1236) aux membres du groupe. Si une autorisation est établie au nom du chef de groupe, elle n'est valable que pour celui-ci en tant que membre du groupe et non pas pour tout le groupe.

### 3.1.3 Déclaration douanière collective au moyen d'un document de remplacement destiné à chaque importateur ayant droit à la déduction de l'impôt préalable, respectivement déclaration d'engagement en vue de se soumettre à la procédure simplifiée à l'importation

Il ressort de ce qui précède, que les fournisseurs étrangers ne sont en règle générale pas tenus de s'assujettir à la TVA suisse pour des livraisons de biens mobiliers à destination du territoire suisse. Lors d'envois collectifs (groupement d'envois de biens de même provenance dont les acquéreurs sont différents) qui contiennent des biens destinés à plusieurs importateurs assujettis, il y a lieu en principe d'établir une décision de taxation à l'importation séparée pour chaque importateur, de sorte que chacun d'entre eux ait la possibilité – sous réserve des conditions visées aux articles 38 ss LTVA – de faire valoir la déduction de l'impôt préalable perçu lors de l'importation. Dans le but d'éviter des charges administratives excessives, l'AFD et l'AFC autorisent la déclaration douanière collective et la procédure simplifiée d'importation.

En cas de déclaration en douane collective, une seule déclaration est établie pour la taxation à l'importation de tout l'envoi collectif. Dans cette déclaration d'importation, il y a lieu d'inscrire « **divers** » dans les rubriques « **importateurs** » et « **destinataires** ». La déclaration en douane d'importation est à remettre au bureau de douane conjointement avec les factures libellées aux noms des différents importateurs.

Pour autant que les importateurs aient besoin d'une décision de taxation de l'AFD leur permettant de procéder à la déduction de l'impôt préalable, un **document de remplacement**, timbré par la douane, peut être accepté en lieu et place d'une décision de taxation de l'AFD établie au nom de chaque importateur individuellement. Valent documents de remplacement, des documents en format A4 (sans le logo de l'entreprise) établis spécialement à cet effet par les personnes assujetties à l'obligation de déclarer. En plus de la mention « Vaut comme original de la décision de taxation de l'AFD selon l'article 38 alinéa 7 lettre c LTVA », chaque document de remplacement comportera les indications suivantes :

- numéro de la facture du fournisseur ;
- numéro TVA de l'importateur ;
- numéro et date de la décision de taxation de l'AFD ;
- taux de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- contre-prestation au premier lieu de destination ;
- montant de la TVA due par l'importateur individuel (destinataire de la facture), perçu par l'AFD ;
- montants des droits de douane et autres impôts et taxes perçus par l'AFD.

Ces indications seront inscrites les unes au-dessous des autres. D'autres remarques et informations ne sont pas autorisées sur les documents de remplacement

pour la déduction de l'impôt préalable. En outre, il est recommandé d'agrafer une copie de la facture du fournisseur aux documents de remplacement.

- ☞ De plus amples informations concernant la déclaration collective en douane peuvent être obtenues auprès de l'AFD.

Il est recommandé aux fournisseurs, immatriculés au registre des assujettis à la TVA, de se soumettre à la **procédure simplifiée à l'importation**, en particulier lors d'envois collectifs.<sup>5</sup> Cela a pour conséquence – comme mentionné précédemment – qu'une seule déclaration en douane, sur laquelle le fournisseur A sera mentionné comme importateur (par adresse de son représentant fiscal sur le territoire suisse), est à établir pour la taxation à l'importation de tout l'envoi collectif. De cette manière, le fournisseur peut éviter de devoir établir une déclaration d'importation pour chaque importateur individuel et il peut faire figurer ouvertement la TVA dans les factures qu'il établit pour ses clients.

- ☞ Des informations plus détaillées concernant la procédure simplifiée d'importation se trouvent dans les formulaires n° 1235/1236.

## 3.2 Exportations de biens

### 3.2.1 Principes

En vertu du principe du pays de destination, l'exportation de biens est exonérée de la TVA. Dans l'absolu, elle ne peut cependant pas être assimilée à une livraison de biens à destination de l'étranger. Une exonération de l'impôt n'intervient donc pas seulement lorsqu'un bien est livré à destination de l'étranger (p. ex. sur la base d'un contrat de vente ou de location), mais également lorsqu'un bien est acheminé à l'étranger sans que cette exportation soit basée sur un acte juridique (☞ art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA ; chif. 3.2.5). D'autre part, une livraison de biens à un acquéreur domicilié à l'étranger n'est pas exonérée de la TVA dans tous les cas. En effet, si les biens faisant l'objet de la livraison restent sur le territoire suisse, la livraison est imposable.

### 3.2.2 Livraisons de biens à des acquéreurs non assujettis, avec prise en charge chez le fournisseur

A, domicilié sur le territoire suisse, livre un bien se trouvant sur le territoire suisse au non-assujetti B, domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger. B, ou un tiers mandaté par lui, prend en charge le bien chez A.

Il y a exonération fiscale pour A, si B (ou un tiers mandaté par lui) prend en charge le bien chez A et le **transporte ou l'expédie directement à l'étranger**, sans

<sup>5</sup> L'application de la procédure d'importation simplifiée est également possible lors d'envois individuels (☞ chif. 3.1.2).

- avoir auparavant utilisé le bien sur le territoire suisse<sup>6</sup> ou
- avoir remis le bien à un tiers sur le territoire suisse dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison (art. 19 al. 2 ch. 1 conjointement avec l'alinéa 4 LTVA).

Pour A, il s'agit d'une livraison sur le territoire suisse qui peut entraîner son assujettissement à la TVA. Dans la mesure où B est domicilié à l'étranger, il sera mentionné comme exportateur/expéditeur dans la déclaration en douane d'exportation, par adresse de son fournisseur suisse (p. ex. Pelletier S.à r.l., Lyon, par adresse c/o Morel SA, 1700 Fribourg) ; dans le cadre de la pratique administrative, on reconnaît aussi l'exonération fiscale pour A si celui-ci apparaît en tant qu'exportateur/expéditeur dans la décision de taxation de l'AFD. A peut effectuer la livraison en exonération d'impôt, pour autant que le bien ait été transporté ou expédié directement à l'étranger.<sup>7</sup>

### 3.2.3 Livraisons de biens transportés ou expédiés à des acquéreurs non assujettis

A, domicilié sur le territoire suisse, livre un bien se trouvant sur le territoire suisse au non-assujetti B, domicilié à l'étranger. A transporte ou expédie le bien à B.

Pour A, il s'agit d'une livraison sur le territoire suisse qui peut entraîner son assujettissement à la TVA. A sera mentionné comme exportateur/expéditeur dans la déclaration en douane d'exportation et il peut, pour autant qu'il possède la décision de taxation de l'AFD, effectuer sa livraison en exonération d'impôt.

Indépendamment du traitement fiscal sur le territoire suisse, il est recommandé, en cas de livraisons vers l'étranger pour lesquelles les conditions « dédouané et imposé » sont choisies, de vérifier les conditions d'un éventuel **assujettissement à l'étranger**. Les organismes gouvernementaux compétents des pays étrangers ainsi que les chambres de commerce sises en Suisse des pays concernés donnent de plus amples informations à ce sujet. A titre indicatif, les chambres de commerce des pays limitrophes de la Suisse sont mentionnées ci-après :

- Handelskammer Deutschland-Schweiz, Tödistrasse 60, 8002 Zurich, tél. 044 / 283 61 80 ;

<sup>6</sup> Précision de la pratique : lors de l'exportation de véhicules à moteur qui quittent le territoire suisse « sur leurs propres roues », la pratique administrative admet que le véhicule n'a pas été utilisé avant l'exportation, à la condition qu'entre le moment de sa remise et celui de son exportation (établissement de la décision de taxation à l'exportation par l'AFD), pas plus de 48 heures se sont écoulées.

<sup>7</sup> Précision de la pratique : si les documents douaniers mentionnés sous ch. 535 sont disponibles, l'exportation de biens est exonérée de la TVA. Si la décision de taxation de l'AFD fait défaut, on peut tout de même faire valoir l'exonération dans la mesure où l'exportation peut être prouvée de manière irréfutable au moyen d'autres documents douaniers.

- Chambre France-Suisse pour le Commerce et l'Industrie, Route de Chêne 5, case postale, 1211 Genève 6, tél. 022 / 849 05 70/75 ;
  - Chambre de Commerce Italienne pour la Suisse, rue du Cendrier 12-14, 1201 Genève, tél. 022 / 906 85 95 ;
  - Handelskammer Schweiz-Österreich und Liechtenstein, Neuer Markt 4, A-1010 Wien, tél. +43 1 512 59 59, +43 1 512 79 50.
- ☞ Les adresses d'autres chambres de commerce et d'organismes gouvernementaux compétents se trouvent sur le site internet de l'AFC.

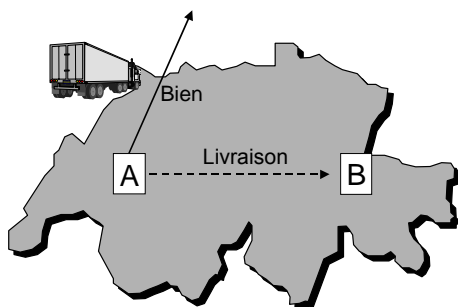


Lors d'envois collectifs (groupement d'envois de biens faisant l'objet d'un même transport mais destinés à des acquéreurs différents), les biens exportés seront mentionnés dans la décision de taxation de l'AFD de telle manière qu'il soit possible de les attribuer (selon les factures) clairement et incontestablement à tous les acquéreurs individuels. Si tel n'est pas le cas, une exonération de l'impôt n'est pas possible.

### 3.2.4 Livraisons de biens transportés ou expédiés à l'étranger et destinées à un acquéreur assujéti à l'impôt sur le territoire suisse

L'assujéti A vend un bien à l'assujéti B. B charge A de transporter le bien en question par exemple directement à l'entrepôt d'expédition de B, situé à l'étranger.<sup>8</sup>

p. ex. dépôt d'expédition de B à l'étranger



<sup>8</sup> On peut aussi imaginer que A est chargé de transporter ce bien dans un dépôt franc sous douane ou dans un entrepôt douanier ouvert (EDO). Dans ce cas, il faut tenir compte du fait qu'une taxation à l'exportation n'est possible que si le bien quitte effectivement le territoire douanier. Un entreposage intermédiaire dans un dépôt franc sous douane ou un EDO n'est pas admis si le bien est destiné à être réintroduit de cet endroit sur le territoire suisse.

Dans un délai de deux ans après l'introduction de la nouvelle loi sur les douanes, c.-à-d. le 1<sup>er</sup> mai 2009, les dépôts francs sous douane ne vaudront plus territoire étranger, mais territoire suisse.



Pour A, il s'agit d'une livraison imposable sur le territoire suisse (art. 13 let. b LTVA). B n'a pas à payer de TVA lors d'une telle exportation à la condition que la décision de taxation de l'AFD soit disponible (art. 19 al. 2 ch. 4 et art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 533 ss). La déclaration en douane d'exportation mentionnera, à titre de valeur statistique, le prix franco frontière suisse que l'exportateur (B) réaliserait en vendant ce bien dans des conditions de libre concurrence.<sup>9</sup> B sera mentionné comme exportateur/expéditeur dans la déclaration en douane d'exportation.

En dérogation au principe selon lequel B devrait figurer dans la déclaration en douane d'exportation en tant qu'exportateur/expéditeur et selon lequel la valeur statistique indiquée devrait être celle que celui-ci réaliserait en vendant ce bien dans des conditions de libre concurrence (☞ paragraphe précédent), l'AFC accepte dans la pratique administrative décrite ci-après que ce soit A qui soit mentionné dans la déclaration en douane d'exportation en tant qu'exportateur/expéditeur et que la valeur statistique déclarée corresponde à la valeur franco frontière suisse de sa livraison à B. Dans ce cas, la livraison de A est exonérée de la TVA. Toutefois, les conditions suivantes sont à prendre en considération :

- a) on est en présence d'une livraison de biens transportés ou expédiés (☞ chif. 2.1.2) ;
- b) A remet une photocopie de la décision de taxation de l'AFD à B. Pour les exportateurs qui ont convenu avec l'AFD d'appliquer la réglementation simplifiée à l'exportation (RSE), une copie de la liste d'exportation portant le timbre de la douane suffit ;
- c) la facture que A établit à l'attention de B contiendra des informations claires sur les opérations effectuées (p. ex. l'adresse de livraison ou le lieu de déchargement). En outre, le genre et la quantité des biens livrés sont à décrire de telle manière qu'ils puissent être clairement identifiés.

### **3.2.5 Exportations de biens qui ne sont pas fournis sur la base d'un contrat entraînant une livraison**

Si des assujettis exportent des biens qui ne sont pas fournis sur la base d'un contrat entraînant une livraison, une exonération fiscale est néanmoins prévue (art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA). L'impôt préalable y relatif peut être déduit.

*On peut citer à titre d'exemples :*

- *Le transport à l'étranger de matériaux de construction qui seront montés ultérieurement sur un chantier à l'étranger (☞ chif. 7.3) ;*
- *le transport à l'étranger de prospectus ou d'échantillons gratuits ;*

<sup>9</sup> Voir à ce sujet l'article 9 alinéas 2 et 3 de l'Ordonnance du 5 décembre 1988 sur la statistique du commerce extérieur (RS 632.14).

- le transport de biens dans un dépôt d'expédition à l'étranger ;
- le transport à l'étranger d'outils, de machines de chantier, etc. où ils seront utilisés pour la réalisation de travaux ;
- le transport à l'étranger, par un commettant domicilié sur le territoire suisse, de biens destinés à un commissionnaire étranger (pour les opérations de commissions ☞ chif. 5).



Les exportations sont à prouver au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (art. 20 al. 1 LTVA). En l'absence d'un prix de vente sur la déclaration en douane d'exportation, il y a lieu de mentionner, à titre de valeur statistique, le prix franco frontière suisse qu'un tiers indépendant réaliserait en vendant les biens exportés dans des conditions de libre concurrence.

### 3.2.6 Livraisons sur le territoire suisse dans le trafic touristique

Dans la mesure où une personne privée domiciliée à l'étranger (p. ex. touriste) achète des biens dans un magasin et que ces biens sont destinés à son usage privé ou à des cadeaux, il y a lieu d'appliquer la réglementation spéciale décrite sous ch. 558 ; l'exportation est à prouver au moyen de la décision de taxation de l'AFD dans le trafic touristique (formulaire n° 11.49 ou 11.49 [A]).

## 4. Lieu et moment de la livraison dans les opérations en chaîne

### 4.1 Description et conditions

Il y a opération en chaîne lorsque

- plusieurs fournisseurs
- pour le même bien
- effectuent consécutivement des opérations et que
- ces opérations sont réalisées de telle manière que
  - le dernier acquéreur dans la chaîne prend livraison du bien auprès du premier fournisseur dans la chaîne (☞ chif. 4.2) ou que
  - le premier fournisseur dans la chaîne transporte ou expédie le bien au dernier acquéreur dans la chaîne (☞ chif. 4.3).

De plus, le dernier acquéreur dans la chaîne doit être connu du premier fournisseur.

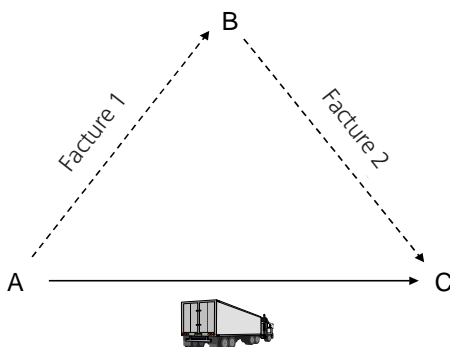


Par conséquent, dans les opérations en chaîne, on est en présence à chaque fois de plusieurs entreprises qui concluent des opérations commerciales (livraisons) concernant un bien. Toutes ces opérations commerciales sont réalisées par le biais d'une remise unique de la marchandise du premier fournisseur au dernier acquéreur dans la chaîne. En l'état, chaque intermédiaire dans la chaîne, qui intervient en son propre nom, agit en tant que fournisseur et cela malgré qu'il ne prenne pas physiquement possession du bien faisant l'objet de la livraison.

Par contre, on n'est pas en présence d'opérations en chaîne lorsque ce n'est pas le dernier acquéreur, mais le deuxième fournisseur dans la chaîne qui prend livraison du bien auprès du premier fournisseur ou charge un tiers d'effectuer cette opération. Pour déterminer, dans ce cas, le lieu de la livraison aussi bien chez le premier fournisseur que chez le deuxième, il faut se référer au chif. 3 ci-dessus ainsi qu'aux publications concernant la TVA publiées par l'AFD ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)). Ces dernières fournissent également des renseignements au sujet du traitement fiscal des opérations en chaîne lors de l'importation.

## 4.2 Opération en chaîne avec prise en charge chez le fournisseur

Etat de fait :



Dans une opération en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur, le dernier acquéreur dans la chaîne ou son mandataire (p. ex. maison d'expédition, transporteur) prend livraison du bien auprès du premier fournisseur dans la chaîne. Le lieu de la livraison est celui où le premier fournisseur dans la chaîne remet physiquement le bien faisant l'objet de la livraison au dernier acquéreur dans la chaîne ou, sur mandat de ce dernier, à un tiers (livraisons avec prise en charge chez le fournisseur ; détails ↗ chif. 2.1.1 et 2.1.3).

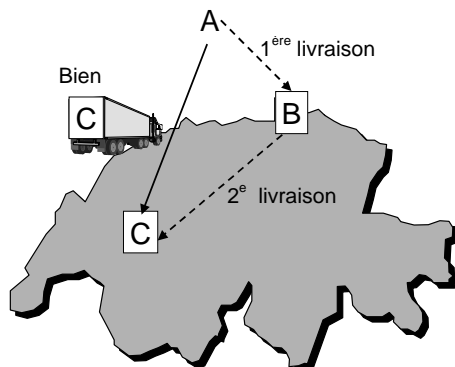


C'est au moment de la remise du bien, par le premier fournisseur dans la chaîne (au lieu de sa prise en charge), que toutes les livraisons dans la chaîne sont réputées exécutées en même temps.

En l'occurrence, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

#### 4.2.1 Importation (opération en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur)

Etat de fait :



Le lieu de la livraison se situe à l'endroit où le dernier acquéreur dans la chaîne (C), ou un tiers qu'il a mandaté à cet effet, prend le bien en charge, c'est-à-dire à l'étranger (art. 13 let. a LTVA).

Un fournisseur dans la chaîne (B), domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger, qui donne ordre au premier fournisseur domicilié à l'étranger (A) de remettre, à l'étranger, le bien à son acquéreur (C), n'est pas tenu d'imposer de tels chiffres d'affaires (livraisons à l'étranger).

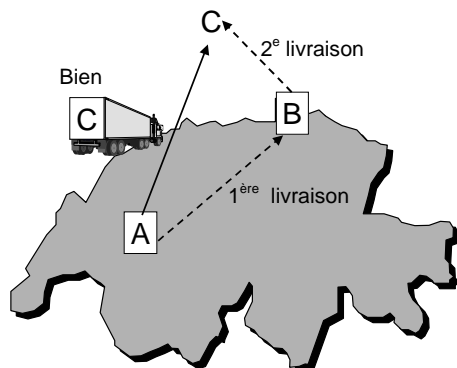
Dans la déclaration en douane d'importation, on mentionnera le dernier acquéreur dans la chaîne (C) comme importateur et destinataire, ainsi que la contre-prestation que cet acquéreur (C) doit verser à son fournisseur (B), majorée des frais accessoires (frais de transport, d'assurance, de dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination du bien importé, ceci pour autant que ces frais ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation. C'est sur cette contre-prestation, à laquelle s'ajoutent d'éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, que sera perçue la TVA sur l'importation (art. 76 al. 1 let. a conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA).



La **procédure simplifiée** (☞ chif. 3.1.2 et 3.1.3) pour l'importation de biens n'est pas applicable lors d'opérations en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur.

#### 4.2.2 Exportation (opération en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur)

Etat de fait :



Le lieu de la livraison se situe à l'endroit où le dernier acquéreur dans la chaîne (C), ou un tiers qu'il a mandaté à cet effet, prend livraison du bien, c'est-à-dire sur le territoire suisse (art. 13 let. a LTVA).

##### Livraison de A

Pour A, il s'agit d'une livraison imposable sur le territoire suisse qui peut entraîner son assujettissement à la TVA. Une exonération d'impôt n'est pas possible chez A, indépendamment du fait que son acquéreur (B) soit domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger et que ce dernier soit assujéti ou non à la TVA (art. 19 al. 2 ch. 1 conjointement avec l'art. 19 al. 4 LTVA).

##### Livraison de B

Pour B, il s'agit d'une livraison sur le territoire suisse qui peut entraîner son assujettissement à la TVA, indépendamment du fait qu'il soit domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger.<sup>10</sup> Si B est assujéti à la TVA, il peut faire valoir comme impôt préalable la TVA que lui a transférée A, pour autant que les conditions des articles 37 et 38 ss LTVA soient remplies (ch. 816 ss). Etant donné que C, l'acquéreur de B, prend lui-même en charge le bien livré sur le territoire suisse ou qu'il charge un tiers d'effectuer cette tâche, la livraison de B peut être exonérée de TVA, si

- B est en possession d'une décision de taxation de l'AFD qui mentionne C (sis à l'étranger) en tant qu'exportateur/expéditeur, par adresse de B (dans la pra-

<sup>10</sup> Si B effectue uniquement ce genre de livraisons, l'AFC renonce, dans sa pratique administrative, à l'inscrire au registre des contribuables TVA – cela quand bien même B serait en principe obligatoirement assujéti à la TVA en raison de telles livraisons et sous réserve, bien entendu, que B ne le demande pas expressément. Pour l'année en question, B, sis à l'étranger, n'a pas droit au remboursement de l'impôt préalable selon la procédure idoine prévue aux articles 28 à 31 OLTVA.

tique administrative, on admet aussi l'exonération fiscale chez B, si B est présenté comme étant l'exportateur/expéditeur) ;

- la valeur statistique franco frontière suisse est déclarée et qu'elle correspond à la contre-prestation franco frontière suisse de la livraison de B à C ;
- B peut prouver que C a directement exporté les biens, c'est-à-dire sans les avoir utilisés sur le territoire suisse, ni les avoir remis sur le territoire suisse à un tiers (p. ex. acquéreur de C) dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison.

Si B est domicilié à l'étranger et qu'il n'est pas inscrit au registre des contribuables TVA, il n'a aucune possibilité de réclamer la TVA que lui a transférée A, par le biais de la procédure de remboursement (art. 28 al. 1 let. b OLTVA).

### 4.3 Opérations en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur

Dans une opération en chaîne avec transport ou expédition, le bien est transporté ou expédié par le premier fournisseur dans la chaîne au dernier acquéreur dans la chaîne, ce qui implique que le dernier acquéreur dans la chaîne soit connu au début du transport ou de l'expédition. La livraison est réputée effectuée à l'endroit où commence le transport réalisé par le premier fournisseur dans la chaîne, ou au lieu où il remet le bien à un tiers (p. ex. maison d'expédition, transporteur) en vue de son expédition (☞ chif. 2.1.2 et 2.1.3).

Si le premier fournisseur dans la chaîne transporte lui-même le bien sur un certain trajet et qu'il le remet ultérieurement à un tiers (p. ex. maison d'expédition, transporteur) pour son expédition subséquente, le lieu de la livraison se situe à l'endroit où commence le transport de ce bien, à condition toutefois que l'acquéreur, auquel le tiers est chargé d'expédier le bien, soit connu au début du transport. Il en va de même, par analogie, dans l'ordre inverse (expédition et transport subséquent ; lieu de la livraison = début de l'expédition).

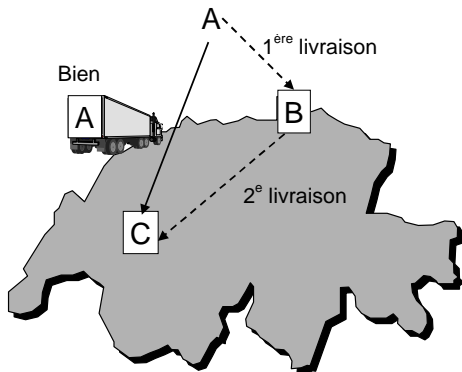


Le transport ou l'expédition par le premier fournisseur dans la chaîne est aussi considéré comme étant le transport ou l'expédition qu'effectue chacun des fournisseurs dans la chaîne. Toutes les livraisons dans la chaîne sont ainsi exécutées au même moment et au même endroit.

En l'occurrence, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

#### 4.3.1 Importation (opération en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur)

Etat de fait :



Le lieu de la livraison se situe à l'endroit où commence le transport au dernier acquéreur dans la chaîne (C) ou bien là où le premier fournisseur dans la chaîne (A) remet le bien à un tiers pour son expédition, c'est-à-dire à l'étranger (art. 13 let. b LTVA).

Un fournisseur dans la chaîne (B), domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger, qui a donné ordre à son fournisseur de transporter le bien à son acquéreur sur le territoire suisse ne doit pas imposer de telles opérations. Si B est inscrit dans le registre des contribuables TVA, il déclarera ces opérations dans ses décomptes fiscaux en tant que livraisons effectuées à l'étranger.

Dans la déclaration en douane d'importation, on mentionnera le dernier acquéreur dans la chaîne (C) en tant qu'importateur/destinataire, ainsi que la contre-prestation que cet acquéreur (C) est tenu de verser à son fournisseur B, majorée des frais accessoires (frais de transport, d'assurance, de dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination du bien importé, pour autant que ces frais ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation. C'est sur cette contre-prestation, à laquelle s'ajoutent d'éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, que sera perçue la TVA sur l'importation (☞ art. 76 al. 1 let. a conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA ; ch. 732).

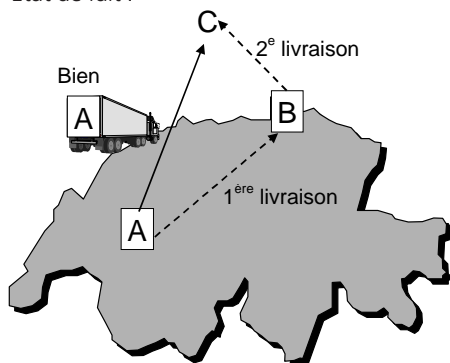
Un intermédiaire (B) qui, d'après ce qui précède, effectue des livraisons à l'étranger peut, à titre volontaire, déclarer et imposer ces livraisons dans ses décomptes TVA remis à l'AFC. En contrepartie, il peut faire valoir la TVA à l'importation à titre d'impôt préalable, pour autant qu'il figure comme importateur sur la déclaration en douane d'importation. Cette **procédure simplifiée pour l'importation** de biens requiert une autorisation de la part de l'AFC (déclaration d'engagement ; formulaire n° 1235/1236 ; ☞ chif. 3.1.2 et 3.1.3).



Cette procédure simplifiée pour l'importation de biens ne peut pas être appliquée lors d'opérations en chaîne avec prise en charge de la livraison.<sup>11</sup>

#### 4.3.2 Exportation (opération en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur)

Etat de fait :



Le lieu de la livraison se trouve à l'endroit où commence le transport à destination du dernier acquéreur dans la chaîne (C) ou là où le premier fournisseur dans la chaîne (A) remet le bien à un tiers en vue de son expédition, c'est-à-dire sur le territoire suisse (art. 13 let. b LTVA).

Pour les deux fournisseurs dans la chaîne (A et B), il s'agit de livraisons sur le territoire suisse qui peuvent entraîner leur assujettissement à la TVA. Les fournisseurs (intermédiaires) domiciliés à l'étranger ne seront pas, contrairement au premier fournisseur dans la chaîne, immatriculés en qualité d'assujettis à la TVA, pour autant qu'ils ne réalisent pas d'autres chiffres d'affaires imposables sur le territoire suisse que ceux provenant desdites opérations en chaîne avec transport ou expédition de biens et qu'ils ne demandent pas expressément leur immatriculation.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Voir aussi la précision de la pratique figurant sous la note de bas de page n° 4.

<sup>12</sup> Dans le cadre de la pratique administrative, ce genre de livraisons sur le territoire suisse avec opérations en chaîne n'a pas d'influence négative pour le fournisseur B (sis à l'étranger) en regard de la procédure de remboursement (art. 28 à 31 OLTVA).



Il y a lieu, pour chaque fournisseur dans la chaîne, d'effectuer les distinctions suivantes :

**a) Livraison à un acquéreur assujetti domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger**

Pour le fournisseur, il s'agit dans ce cas d'une livraison imposable effectuée sur le territoire suisse. C'est pourquoi B sera en principe mentionné en tant qu'exportateur/expéditeur dans la déclaration en douane d'exportation et le prix qu'il facture à C, franco frontière suisse, indiqué en tant que valeur statistique.

Au sens **d'une exception**, il est toutefois possible de faire valoir l'exonération fiscale pour ce genre de livraisons. En pareil cas, c'est A qu'il s'agira de mentionner comme exportateur/expéditeur sur la déclaration en douane d'exportation et c'est son prix de vente, franco frontière suisse à B, qui sera indiqué en tant que valeur statistique. L'exonération fiscale est rattachée aux conditions ci-après :

- on est en présence d'opérations en chaîne de transport ou d'expédition ;
- A remet une photocopie de la décision de taxation de l'AFD à B. Pour les exportateurs qui ont convenu avec l'AFD d'appliquer la RSE (☞ chif. 4.4.1), une copie de la liste d'exportation timbrée par la douane suffit ;
- la facture que A établit pour B contient des informations claires sur les opérations effectuées. Les indications suivantes figurent notamment sur la facture : le ou les acquéreurs du dernier fournisseur dans la chaîne y compris son/leur adresse (adresse de livraison ou lieu de déchargement). En outre, le genre et la quantité des biens livrés seront décrits de telle manière que leur identification soit clairement établie sur les documents à émettre pour chaque livraison ultérieure.

Lors d'opérations en chaîne avec plus de trois intervenants, les dispositions ci-dessus sont applicables de manière correspondante.

**b) Livraison à un acquéreur non assujetti**

Le fournisseur exécute une livraison sur le territoire suisse, pour laquelle – contrairement aux opérations en chaîne avec prise en charge de la livraison chez le fournisseur – il peut faire valoir l'exonération fiscale (art. 19 al. 2 ch. 1 conjointement avec l'art. 19 al. 4 LTVA), ceci étant donné que les biens ne sont pas remis à nouveau sur le territoire suisse par leur acquéreur, mais qu'ils sont transportés ou expédiés à l'étranger par le fournisseur initial (A). La condition requise pour l'exonération est que A puisse prouver l'exportation au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 530 et 534 ss), sur laquelle figure comme exportateur/expéditeur le der-

nier fournisseur dans la chaîne sis sur le territoire suisse. Dans le cadre de la pratique administrative, il est suffisant que la décision de taxation de l'AFD mentionne le fournisseur initial assujetti (A) comme exportateur/expéditeur et, en tant que valeur statistique, le prix franco frontière suisse de sa livraison à l'acquéreur (B).

#### 4.4 Particularités concernant les opérations en chaîne à l'exportation

##### 4.4.1 Réglementation simplifiée à l'exportation (RSE)

La RSE convenue par le premier fournisseur dans la chaîne avec l'AFD pour ses propres exportations n'est pas applicable lors d'opérations en chaîne avec prise en charge de la livraison chez ce même fournisseur (exportation par l'acquéreur). Par contre, la RSE est applicable par le premier fournisseur en cas d'exportations en chaîne avec transport ou expédition (assimilées aux exportations directes) décrites au chif. 4.3.

Concernant le projet de remplacement de l'actuelle RSE, il y a lieu de consulter le bulletin d'informations publié par l'AFD sur son site internet ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)). Quand et sous quelle forme l'actuelle RSE sera remplacée par une nouvelle procédure est une question qui demeure ouverte pour l'instant. Les RSE existantes peuvent être conservées jusqu'à nouvel avis.

##### 4.4.2 Genres de biens et de dédouanement à l'exportation

Pour l'appréciation fiscale, il est en principe sans importance de savoir quels sont les biens exportés et dans quel genre de trafic l'exportation est effectuée. Ainsi, la réglementation susmentionnée est également applicable, par exemple, aux exportations de produits alcooliques donnant droit à la ristourne et de biens constitués de matières premières subventionnées.

- La Régie fédérale des alcools accorde des ristournes à l'exportation de produits **alcooliques**, en principe, uniquement aux exportateurs/expéditeurs proprement dits. Dans les opérations en chaîne, il s'agit en l'occurrence du dernier fournisseur sur le territoire suisse dans la chaîne, c'est-à-dire celui qui dresse une facture à un acquéreur étranger.
- Par contre, en cas d'exportation de biens constitués de matières premières **agricoles subventionnées**, l'AFD verse les aides à l'exportation au fabricant suisse (1<sup>er</sup> fournisseur / A) et non pas à l'intermédiaire assujetti (2<sup>e</sup> fournisseur / B). Dans des exportations de ce genre et si la dérogation prévue, selon chif. 4.3.2, pour les exportations en chaîne avec transport ou expédition n'est pas appliquée, pour que A puisse faire valoir les aides à l'exportation, il est recommandé de procéder comme suit :

- **Le dédouanement à l'exportation a lieu au moyen du document unique (formulaire n° 11.030) ou dans le cadre d'une procédure d'exportation électronique) :**

Sur la décision de taxation de l'AFD de B (= exportateur/expéditeur), il faut ajouter le nom et l'adresse du fabricant (A). A la suite de l'exportation, A peut, sur présentation de la décision de taxation de l'AFD, faire valoir la contribution à l'exportation qui lui revient auprès de la Direction générale des douanes, Section allègements douaniers et contributions à l'exportation, trafic de perfectionnement, 3003 Berne. Après avoir reçu de cette administration la contribution et la décision de taxation de l'AFD timbrée, A transmet cette décision de taxation à B, afin de lui permettre de prouver de son côté la livraison exonérée de TVA qu'il a effectuée à destination de l'étranger.

- **Le dédouanement à l'exportation a lieu par application de la réglementation simplifiée à l'exportation (RSE) :**

B complète son document d'exportation en y ajoutant le nom et l'adresse du fabricant (A). La déclaration en douane d'exportation, établie en double exemplaire (original pour l'AFD / copie destinée à l'ayant droit), est remise au bureau de douane d'exportation lors du dédouanement. A la suite de l'exportation, A peut, au moyen de la copie du document d'exportation timbrée par l'AFD, faire valoir la contribution à l'exportation qui lui revient auprès de la Direction générale des douanes, Section allègements douaniers et contributions à l'exportation, trafic de perfectionnement, 3003 Berne. B reçoit, comme le prévoit la RSE, la liste d'exportation timbrée par la douane, qui lui permet de prouver la livraison exonérée de TVA qu'il a effectuée à destination de l'étranger.

#### **4.4.3 Contributions à l'exportation**

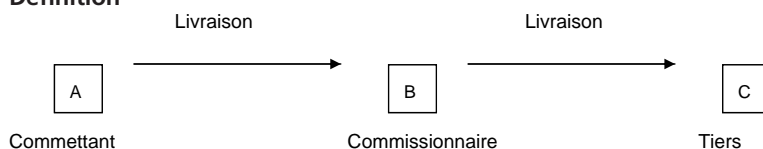
Pour tous les participants à des opérations en chaîne qui effectuent des livraisons exonérées, les aides financières octroyées sous forme de contributions à l'exportation, remboursements ou autres contributions ne sont pas considérées comme des subventions ou contributions des pouvoirs publics et, de ce fait, n'engendrent pas de réduction proportionnelle de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

#### **4.4.4 Transfert de l'impôt**

Les tribunaux civils sont compétents pour juger les contestations portant sur le transfert de la TVA (art. 37 al. 6 LTVA).

## 5. Lieu et moment de la livraison concernant la commission de vente (art. 11 al. 3 LTVA / ch. 191)

### 5.1 Définition



En matière de commission de vente, le commettant autorise le commissionnaire en matière de vente à vendre des biens lui appartenant et à les livrer à des tiers. Ce faisant, le commissionnaire en matière de vente agit en son propre nom. Le commettant n'octroie au commissionnaire que le pouvoir de disposer économiquement du bien ; en d'autres termes, il livre des biens au commissionnaire sans lui en transférer la propriété. Le commissionnaire effectue une livraison à son acquéreur (tiers) en son propre nom et lui octroie le pouvoir de disposer des biens livrés, mais sans en avoir lui-même la propriété. En vertu du contrat passé avec le commettant, le commissionnaire en matière de vente est tenu de lui verser le produit de la vente (déduction faite de la commission). Dans les affaires de commission, il y a donc toujours deux livraisons, l'une étant effectuée du commettant au commissionnaire, et l'autre, de ce dernier au tiers. Il y aurait toutefois également deux livraisons si les conditions de l'affaire en commission au sens de l'article 425 CO n'étaient pas remplies, par exemple parce que le commissionnaire ne reçoit pas de commission.

### 5.2 Lieu des livraisons

En matière de commission de vente, il convient de distinguer les livraisons suivantes :

#### – Livraison entre le commettant et le commissionnaire en matière de vente

Le lieu de la livraison est l'endroit où le commettant octroie au commissionnaire en matière de vente le pouvoir de disposer du bien (livraison avec prise en charge chez le fournisseur ; ☞ chif. 2.1.1), ou l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination du commissionnaire en matière de vente (livraison de biens transportés ou expédiés ; ☞ chif. 2.1.2).

#### – Livraison entre le commissionnaire en matière de vente et le tiers

Le lieu de la livraison est l'endroit où le commissionnaire en matière de vente octroie au tiers le pouvoir de disposer du bien (livraison avec prise en charge chez le fournisseur ; ☞ chif. 2.1.1), ou l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination du tiers (livraison de biens transportés ou expédiés ; ☞ chif. 2.1.2).

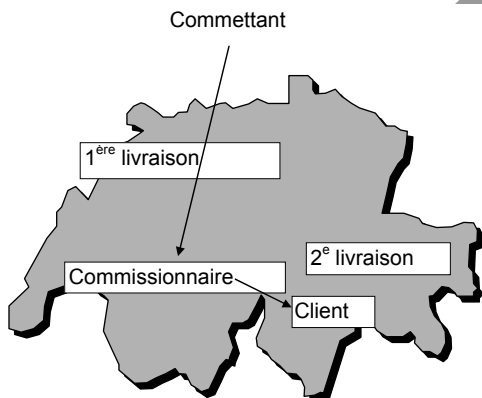
Demeurent réservés les cas où le commettant effectue des travaux sur des biens remis en vertu d'un contrat de commission de vente tels que, par exemple, des travaux d'entretien (☞ chif. 7.1).

### 5.3 Moment des livraisons

Est considéré comme moment de la livraison effectuée par le commettant au commissionnaire en matière de vente, le moment où le commissionnaire livre le bien au tiers ou le moment où le commissionnaire déclare prendre en charge le bien à son propre compte. Selon la pratique administrative, cette fiction ne se rapporte toutefois qu'au moment et non pas au lieu de la livraison.

### 5.4 Exemple

*Le commettant domicilié à l'étranger remet à un commissionnaire en matière de vente domicilié sur le territoire suisse, un bien (mobilier) pour la vente en commission au sens des articles 425 ss CO.*



*Lors de l'importation du bien, la TVA est perçue sur la contre-prestation, majorée d'éventuels redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, que le commettant reçoit du commissionnaire en matière de vente dans le cas d'une vente. Au cas où les frais accessoires jusqu'au premier lieu de destination du bien importé ne seraient pas inclus dans cette contre-prestation, ils sont à prendre en compte pour le calcul de la TVA sur la contre-prestation. Le commissionnaire en matière de vente peut déduire cette TVA à titre d'impôt préalable (sous réserve de l'art. 38 LTVA ; ch. 740 ss). Dans la déclaration en douane d'importation, le commissionnaire en matière de vente sera mentionné comme importateur.*

*Par la suite, le commissionnaire en matière de vente vend le bien importé à un acquéreur domicilié sur le territoire suisse, en son propre nom, mais pour le compte du commettant. Selon les explications susmentionnées, il s'agit pour le commettant d'une livraison à l'étranger (destinée au commissionnaire en matière de vente), qu'il n'a pas à imposer sur le territoire suisse (et qui n'entraîne pas son assujettissement à la TVA suisse). Par contre, le commissionnaire en matière de vente doit imposer comme livraison sur le territoire suisse le prix de vente facturé à son acquéreur (art. 13 LTVA). La « commission » que le commissionnaire reçoit du commettant ne revêt aucune importance en ce qui concerne la TVA sur le territoire suisse, puisqu'il s'agit en l'occurrence de sa marge, qui résulte de la*

différence entre le prix de vente facturé au tiers et le prix d'achat payé au commettant.

*Si le bien n'est pas vendu et qu'il est retourné au commettant à l'étranger, le commissionnaire devra disposer de la décision de taxation de l'AFD établie lors de la réexportation (art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA). Ce n'est qu'à cette condition que la TVA prélevée lors de l'importation pourra être déduite à titre d'impôt préalable (☞ ch. 747 let. I).*

*En ce qui concerne les importations effectuées dans un dépôt de marchandises en consignation, il est possible de procéder de la même façon, s'il est convenu par contrat que le consignataire domicilié sur le territoire suisse peut agir comme un commissionnaire en matière de vente, ce qui signifie qu'il peut uniquement aliéner en son propre nom les biens qu'il a pris en consignation et/ou déclarer les prendre en charge à son propre compte (☞ chif. 6).*

## 6. Lieu et moment de la livraison concernant les dépôts d'expédition et de marchandises en consignation

Dans ce qui suit, il convient de faire la distinction entre les dépôts d'expédition sur le territoire suisse de fournisseurs sis à l'étranger d'une part, et les dépôts d'expédition situés à l'étranger de fournisseurs domiciliés sur le territoire suisse d'autre part.

### – Un fournisseur domicilié à l'étranger exploite un dépôt d'expédition sur le territoire suisse

Lors d'importations dans un dépôt de marchandises en consignation, pour lesquelles un contrat stipule que le consignataire domicilié sur le territoire suisse peut agir comme un commissionnaire en matière de vente, ce qui signifie que lui seul peut aliéner en son propre nom les biens qu'il a pris en consignation et/ou déclarer les prendre en charge à son propre compte, la pratique administrative part du principe que le fournisseur domicilié à l'étranger réalise des opérations à l'étranger (qui n'entraînent pas son assujettissement à la TVA suisse).

☞ Concernant l'importateur et la détermination de la valeur (base de calcul de la TVA lors de l'importation), voir chif. 5.4.

L'appréciation fiscale sera différente, entre autres, si le fournisseur domicilié à l'étranger revend ou peut revendre lui-même, c'est-à-dire en son propre nom, les biens entreposés, ou si plus d'un « consignataire » domicilié sur le territoire suisse peut disposer économiquement des biens mis en consignation. Du fait que, au moment de l'octroi du pouvoir de disposer des biens à l'acquéreur, ou au moment où commence le transport ou l'expédition à destination de l'acquéreur (☞ chif. 2), les biens se trouvent sur le territoire suisse, tant le fournisseur sis à l'étranger que les fournisseurs domiciliés sur le territoire suisse effectuent des livraisons sur le territoire suisse pouvant en-

traîner leur assujettissement à la TVA. Demeure réservé le traitement fiscal des livraisons effectuées sur le territoire suisse à partir d'un entrepôt douanier ouvert (☞ brochure « Transports »). Lors de l'importation des biens, la TVA se calcule sur la valeur marchande des biens importés. Sur la déclaration en douane d'importation, il faut mentionner le fournisseur étranger comme importateur, par adresse de son représentant fiscal domicilié sur le territoire suisse (si le fournisseur étranger est inscrit au registre des contribuables TVA), respectivement le fournisseur étranger par adresse du lieu d'entreposage (si le fournisseur étranger n'est pas inscrit comme contribuable TVA). La mention de l'acquéreur domicilié sur le territoire suisse ou d'une autre personne en tant qu'importateur n'est pas possible. Ceux-ci ne sont en aucun cas autorisés à faire valoir, à titre d'impôt préalable, la TVA prélevée lors de l'importation, et ceci même si le fournisseur sis à l'étranger n'est pas immatriculé au registre des contribuables à la TVA suisse (☞ exception au paragraphe précédent).

– **Un fournisseur domicilié sur le territoire suisse exploite un dépôt d'expédition à l'étranger**

Les biens destinés aux acquéreurs du fournisseur domicilié sur le territoire suisse sont livrés à partir du dépôt d'expédition situé à l'étranger. Comme le lieu de la livraison se situe à l'étranger il s'agit, pour le fournisseur, de livraisons non soumises à la TVA (chiffres d'affaires réalisés à l'étranger). Le transport ou l'expédition préalable des biens dans le dépôt d'expédition est également exonéré de la TVA chez le fournisseur (art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA ; ch. 533), pour autant qu'il puisse attester l'exportation au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 534 ss). Sur la déclaration en douane d'exportation, il y a lieu de déclarer le prix du bien, franco frontière suisse, valable au moment de l'exportation qui serait facturé à un tiers indépendant.

**7. Lieu et moment de la livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise**  
**7.1 Principes**

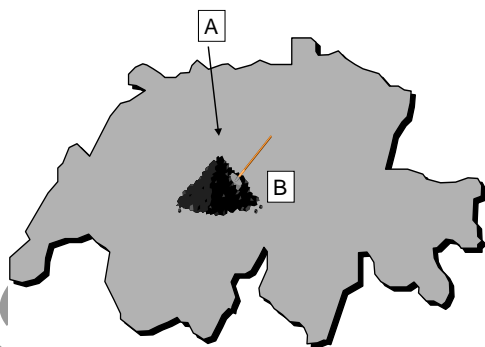
Il s'agit, en ce qui concerne ce genre de livraisons, en premier lieu de biens, mobiliers ou immobiliers qui, sur la base d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat, sont fabriqués ou sur lesquels un ouvrage est encore exécuté avant de les livrer (☞ pour plus de détails, voir ch. 43 à 48). Il y a ouvrage sur un bien, selon l'article 6 alinéa 2 lettre a LTVA, lorsque des travaux sont effectués sur un bien, même si celui-ci n'est pas modifié mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière (p. ex. modifier, réparer, nettoyer, déneiger, démolition de bâtiments, réglage, mise en service, service et entretien d'installations et de systèmes de commande [également dans le cadre de services par abonnement], exécuter des contrôles du fonctionnement, étalonner, jauger, examiner et expertiser). L'ampleur de l'ouvrage effectué est sans importance. Il n'est pas non plus nécessaire que du matériel soit utilisé, remplacé ou ajouté.

Concernant les travaux exécutés sur des biens immobiliers, il s'agit notamment de la mise en culture et de l'exploitation du sol (p. ex. labourage, hersage, soins de la vigne), des travaux de jardinage (p. ex. aménagement et entretien de jardins), de l'acquisition de biens (p. ex. extraction de gravier, coupe de bois, travaux de récolte), ainsi que des travaux effectués à des bâtiments. Si un entrepreneur fait exécuter, en totalité ou en partie, par des tiers (sous-traitants), les travaux qui lui ont été commandés, il y a livraison aussi bien entre ces tiers et l'entrepreneur qu'entre l'entrepreneur et l'acquéreur desdits travaux (art. 6 al. 4 LTVA).

Si, par exemple, un bien est installé, réparé, monté ou traité d'une autre manière par le fournisseur lui-même ou, pour le compte de ce dernier, par un tiers, la livraison commence – sans égard à la mise en service – avec le début de l'activité au lieu de l'installation, de la réparation ou du montage. Par conséquent, la livraison est réputée fournie à l'endroit où la prestation relevant d'un contrat d'entreprise est exécutée, respectivement à l'endroit où le bien est livré (art. 13 let. a LTVA). Le fait que la mise en service soit effectuée par le fournisseur ou par l'acquéreur n'a pas d'importance.

## 7.2 Travaux exécutés sur des biens à titre onéreux sur le territoire suisse

Etat de fait :



Si A, dans le cadre d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat, effectue une livraison sur le territoire suisse (p. ex. peinture d'une façade, montage, entretien ou réparation d'une machine), cette prestation entraîne l'assujettissement de A à la TVA suisse si les limites déterminantes pour l'assujettissement sont dépassées (art. 21 al. 1 LTVA et art. 25 al. 1 let. a LTVA).

☞ Pour de plus amples informations concernant l'immatriculation d'une entreprise étrangère à la TVA suisse, il y a lieu de se référer à la lettre d'information de l'AFC y relative<sup>13</sup> ainsi qu'à la brochure « Assujettissement à la TVA ». Il

<sup>13</sup> Celle-ci peut être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Division Perception, 3003 Berne.



est également recommandé de consulter les publications de l'AFD traitant de la TVA.<sup>14</sup>

- a) **A, domicilié à l'étranger, est inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse.** Dans ce cas, sur la déclaration en douane d'importation, il sera mentionné en tant qu'importateur par adresse de son représentant fiscal sis en Suisse, et B en tant que destinataire. La TVA sur l'importation se calcule sur le prix de vente du matériel importé (p. ex. peinture) auquel s'ajoutent les frais accessoires (transport, assurances, dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse du matériel importé, ainsi que les éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, ceci pour autant que ces frais ne soient pas déjà inclus dans le prix de vente.
- b) **A, domicilié à l'étranger, n'est pas inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse (p. ex. en raison d'un chiffre d'affaires trop bas).** La TVA sur l'importation n'est, en principe, pas seulement due sur le prix de vente du matériel (p. ex. peinture), mais bien sur l'ensemble de la contre-prestation, c'est-à-dire sur le prix de vente du matériel y compris le travail (p. ex. travaux de peintre y compris la peinture utilisée ; art. 76 al. 1 let. c LTVA), majoré des frais accessoires (transport, assurances, dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse du matériel importé et des éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, dans la mesure où ces frais ne sont pas déjà inclus dans le prix de vente.

En dérogation à ce principe, la TVA sur l'importation se calcule uniquement sur le prix de vente du matériel importé au premier lieu de destination sur le territoire suisse (plus d'éventuelles redevances [autres que la TVA] dues lors de l'importation), ceci à la condition que le fournisseur (A) domicilié à l'étranger, qui n'est pas inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse, livre à son mandant (B), sis sur le territoire suisse, un bien mobilier (art. 187 à 215 CO) et que, d'autre part, le mandant soit autorisé à mettre en compte, à titre d'impôt préalable, la totalité de la TVA prélevée sur la livraison de ce bien mobilier.<sup>15</sup>

Si A, domicilié à l'étranger, n'est pas inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse, il doit être mentionné comme importateur sur la déclaration en douane d'importation, par adresse de son mandant (B) sis sur le territoire suisse et B doit être mentionné comme destinataire. B, qui est en possession de la décision de taxation de l'AFD, peut faire valoir la TVA payée sur l'importation à titre de la déduction de l'impôt préalable (sous réserve de l'art. 38


14 Voir notamment les publications de l'AFD relatives à la TVA suisse qui traitent le thème ici abordé ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)).

15 Voir à ce sujet les publications relatives à la TVA de l'AFD sur ce thème ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)).

LTVA et ch. 740 ss). A ne peut pas récupérer la TVA grevant les éventuels frais occasionnés sur le territoire suisse, en procédant à la déduction de l'impôt préalable (il n'est pas inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse), ni en demander le remboursement (art. 28 al. 1 let. b OLTVA) puisqu'il effectue des livraisons sur le territoire suisse. Pour éviter une taxe occulte de ce genre, A peut, le cas échéant, opter pour l'assujettissement volontaire (art. 27 al. 1 LTVA ; ch. 688).

Concernant l'état de fait décrit ci-dessus, il y a lieu encore de préciser qu'il ne peut en aucun cas s'agir, chez le donneur d'ordre B domicilié sur le territoire suisse, d'une acquisition de prestations de services fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger. En effet, les travaux de ce genre relèvent toujours de livraisons.

#### **Simplifications :<sup>16</sup>**

- a) Pour autant qu'il soit prouvé que la Confédération n'a subi aucun préjudice fiscal du fait que le prestataire/fournisseur (A), domicilié à l'étranger, n'est pas inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse, il est renoncé, dans la pratique administrative, à son inscription rétroactive dans ledit registre.
-  b) Si une inscription rétroactive du prestataire/fournisseur (A) domicilié à l'étranger a lieu et que le mandant (B) a procédé à la déduction, à titre d'impôt préalable, de la TVA prélevée à l'importation, le prestataire/fournisseur (A), domicilié à l'étranger, ne peut pas (plus) faire valoir, rétroactivement, la déduction de la TVA à titre d'impôt préalable.

Ces simplifications ne dispensent pas le prestataire/fournisseur domicilié à l'étranger de requérir son inscription dans le registre des contribuables à la TVA suisse, s'il remplit les conditions y relatives (volume du chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse).

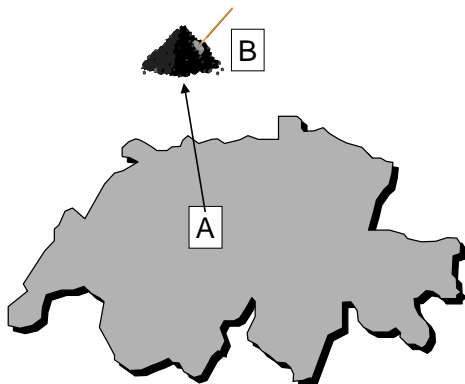
### **7.3**

#### **Travaux exécutés sur des biens à titre onéreux à l'étranger**

A, assujetti à la TVA, effectue une livraison à l'étranger (sur la base d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat). En l'occurrence, que le mandant (B) soit domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger et qu'il soit ou non inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse ne joue aucun rôle.

<sup>16</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

Etat de fait :



Si les travaux de livraison de l'ouvrage sont effectués à l'étranger, il s'agit pour A d'une livraison à l'étranger non soumise à la TVA et qui n'entraîne pas son assujettissement à la TVA suisse (art. 13 let. a LTVA). Si A est assujetti sur le territoire suisse, il peut en principe déduire l'impôt préalable grevant le matériel acheté ou fabriqué sur le territoire suisse, utilisé pour effectuer ses livraisons à l'étranger, ceci pour autant que ses livraisons seraient imposables si elles étaient effectuées sur le territoire suisse (art. 38 al. 3 LTVA). L'exportation de ces biens est à prouver au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (art. 19 al. 2 ch. 4 conjointement avec l'art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 534 ss) ; quant à la livraison effectuée à l'étranger (p. ex. le travail), elle sera documentée au moyen de pièces comptables et de justificatifs (☞ ch. 579). Sur la déclaration en douane d'exportation, il y a lieu de déclarer le prix de vente des biens franco frontière suisse au moment de l'exportation ; la valeur marchande de la livraison fournie (ensuite) à l'étranger n'en fait pas partie.

Le transport de moyens d'exploitation à destination de l'étranger est également exonéré de TVA (art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA ; ch. 533). Pour éviter, lorsque les travaux à l'étranger seront achevés, que les moyens d'exploitation soient imposés lors de leur réimportation, ceux-ci peuvent, selon les circonstances, être exportés par le biais du régime douanier de l'admission temporaire ou au moyen du Carnet ATA. L'AFD ou – en ce qui concerne notamment le carnet ATA – les chambres de commerce fournissent des informations détaillées à ce sujet.

Lorsque des biens loués ou cédés en leasing sont installés ou montés dans le cadre d'un contrat d'entreprise, le lieu de la livraison se trouve à l'endroit où l'installation ou le montage est effectué (☞ chif. 8.3).

## 8. Lieu et moment de la livraison en matière de location ou de leasing

Lors de livraisons avec transfert du pouvoir de disposer économiquement des biens, le pouvoir de disposer intervient, entre le fournisseur et l'acquéreur, en règle générale à un moment précis. Il en va autrement, en l'espèce, pour les livraisons résultant de contrats de location ou de leasing, en ce sens que de telles livraisons sont fournies durant toute la durée de la location ou du leasing. Ainsi, c'est à chaque fois à la fin d'une période de décompte qu'il y a lieu de se déterminer en la matière. Par ailleurs, aucune distinction ne doit être faite, en principe, entre la location / le leasing d'un bien mobilier ou immobilier. De même, tous les biens loués ou cédés en leasing – exception faite d'une réglementation spéciale explicite – sont traités de la même manière, ce qui signifie que les moyens de transport sont également réputés biens loués ou cédés en leasing. Cette « exception » ne s'applique toutefois qu'à la réponse qu'il y a lieu de donner à la question suivante : **quand** et sur quel montant la TVA est-elle due ? Le fait que, en pareils cas, des livraisons soient fournies durant toute la durée de la location ne change rien au fait que le lieu de la livraison ne peut être situé qu'à **un seul** endroit.

### 8.1 Lieu de la location / du leasing

Lorsque le preneur à bail ou de leasing prend en charge le bien chez le bailleur/donneur de leasing, le lieu de la livraison est à chaque fois l'endroit où se trouve le bien au moment de sa cession à des fins d'usage ou de jouissance. Par contre, si le bailleur/donneur de leasing transporte ou expédie le bien à destination du preneur à bail/de leasing, le lieu de la livraison se trouve à l'endroit où débute le transport ou l'expédition du bien loué ou cédé en leasing. Le lieu sera donc déterminé au sens des chif. 3.1.1 et 3.1.2. Cela a pour conséquence que la livraison de biens loués ou cédés en leasing

- a) que le preneur à bail/de leasing (ou un tiers qu'il a mandaté à cet effet) prend en charge chez le bailleur/donneur de leasing, est réputée fournie à l'endroit où la prise en charge a lieu (art. 13 let. a LTVA),
- b) que le bailleur/donneur de leasing transporte ou expédie à destination du preneur à bail/de leasing (ou à destination d'un lieu désigné par ce dernier), est réputée fournie à l'endroit où commence le transport ou l'expédition (art. 13 let. b LTVA).

Il s'ensuit que les locations, les leasing de biens effectués à partir du territoire suisse valent opérations réalisées sur le territoire suisse, sans égard au fait que les biens restent sur le territoire suisse ou qu'ils soient exportés pour toute la durée de la location / du leasing ou pour une partie de celle-ci seulement. Si des biens provenant du territoire suisse sont mis à la disposition du preneur à bail/de leasing en un endroit sis à l'étranger, le lieu de la livraison est celui où commence l'acheminement du bien à destination de l'endroit de sa mise à disposition, c'est-à-dire sur le territoire suisse.

- ☞ Pour savoir s'il y a exonération de l'impôt ou non lors de l'exportation de biens loués ou cédés en leasing, se référer au chif. 8.2.2.

Il s'agit de livraisons effectuées à l'étranger, lorsque les biens se trouvent déjà à l'étranger à la conclusion du contrat et qu'ils sont loués/cédés en leasing à partir de l'étranger. Les livraisons de ce genre effectuées à l'étranger – non soumises à la TVA suisse – seront prouvées au moyen de documents comptables et de pièces justificatives (☞ ch. 579).

## 8.2 Opérations de location et de leasing transfrontalières

### 8.2.1 Importation

Etat de fait :

Un bien, qui se trouve à l'étranger, est loué ou cédé en leasing à destination du territoire suisse. Le bailleur/donneur de leasing (A) effectue une livraison à l'étranger (art. 13 LTVA). En l'occurrence, que le preneur à bail/de leasing (B) prenne livraison du bien, ou que le bailleur/donneur de leasing (A) transporte ou expédie le bien au preneur à bail/de leasing (B) n'a pas d'importance. Lors de l'importation selon le régime douanier de la mise en libre pratique, l'AFD perçoit la TVA sur l'importation du bien.

#### a) Importation selon le régime douanier de l'admission temporaire

Lors de l'importation, l'AFD sauvegarde le prélèvement de la TVA sur la base de la valeur marchande du bien loué/cédé en leasing, majorée des frais accessoires (transport, assurance, dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse ainsi que des éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, ceci pour autant que ces frais ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation (art. 76 al. 1 let. b conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA). La TVA est garantie par un dépôt en espèces ou par le biais d'un cautionnement à effectuer sur un compte de la procédure centralisée de décompte de l'administration des douanes (compte PCD). La contre-prestation relative à l'utilisation de biens importés en admission temporaire est imposée par l'AFD lors de la réexportation des biens. La TVA due se calcule sur la contre-prestation de la location ou les redevances de leasing que le bailleur/donneur de leasing (A) domicilié à l'étranger a calculées. Si l'utilisation temporaire ne donne pas lieu au versement d'une contre-prestation ou si celle-ci a été calculée de manière réduite, la contre-prestation déterminante pour le calcul de la TVA sera celle qui aurait été convenue avec un tiers indépendant (art. 76 al. 1 let. g LTVA).

B peut faire valoir à titre d'impôt préalable la TVA perçue par l'AFD sur la contre-prestation de la location ou les redevances de leasing, ceci en tenant compte des dispositions visées à l'article 38 LTVA, respectivement ch. 740 ss.

## b) Importation selon le régime douanier de la mise en libre pratique

Lorsqu'un bien loué ou cédé en leasing est importé selon le régime douanier de la mise en libre pratique, la TVA sur l'importation se calcule sur la valeur marchande de ce bien. Par valeur marchande, il faut comprendre le prix que le prestataire (A) calculerait pour la vente du bien à un tiers indépendant. Dans ce montant, il y a lieu d'inclure les frais accessoires (transport, assurance, dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse du bien importé, ceci dans la mesure où ils ne sont pas déjà compris dans la valeur marchande. Pour le calcul de la TVA, il faut également ajouter à la valeur marchande les éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation (art. 76 al. 1 let. b conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA). Le preneur à bail/de leasing assujetti (B), soit l'importateur, est en principe autorisé – sous réserve des articles 38 ss LTVA (ch. 740 ss) – à déduire l'impôt préalable. Le montant de l'impôt préalable ne peut cependant être déduit intégralement que si le bien loué ou cédé en leasing se trouve sur le territoire suisse<sup>17</sup> chez le preneur à bail/de leasing assujetti (B), ou si ce dernier peut prouver la réexportation du bien loué ou cédé en leasing par le biais d'une décision de taxation de l'AFD (art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 534 ss). Si tel n'est pas le cas, en particulier lorsque, après l'échéance des liens juridiques résultant du contrat, le bailleur/donneur de leasing sis à l'étranger vend le bien à un tiers sur le territoire suisse sans l'avoir auparavant réexporté, la déduction de l'impôt préalable n'est autorisée que pour le montant de la TVA, qui doit être calculé sur la contre-prestation de la location (100 %) effectivement payée. Si la contre-prestation effectivement payée dépasse la valeur marchande fixée lors de l'importation, la déduction de l'impôt préalable est autorisée tout au plus à concurrence du montant de TVA perçu sur l'importation.<sup>18</sup>

17 Ce qui est en particulier aussi le cas lorsque B loue à son tour le bien à un tiers.

18 Précision de la pratique : l'état de fait sera apprécié différemment lorsque l'acquéreur assujetti (B) achète le bien et qu'ainsi l'opération de location se termine. Pour autant que B soit autorisé à déduire l'impôt préalable dans son intégralité et que le prix d'achat que B doit payer ne soit pas plus élevé que la valeur marchande déclarée à l'AFD lors de l'importation, il n'y aura pas lieu de procéder à la correction de la TVA perçue sur l'importation que B a déjà déduite. Par le biais de cette vente, A effectue une livraison imposable sur le territoire suisse à B, laquelle peut entraîner son assujettissement à la TVA suisse. En pareil cas, l'AFC renonce toutefois à inscrire le vendeur A, éventuellement assujetti à la TVA suisse, excepté si A le requiert expressément.



De telles charges fiscales ne peuvent être évitées que si le bailleur/donneur de leasing opte pour l'assujettissement volontaire sur le territoire suisse (art. 27 al. 1 LTVA). L'option est possible aux conditions mentionnées sous ch. 688. Si le bailleur/donneur de leasing est inscrit dans le registre des contribuables TVA et qu'il est autorisé à appliquer la procédure **simplifiée à l'importation** (☞ déclaration d'engagement, v. chif. 3.1.2 et 4.3.1), il déclarera et imposera auprès de l'AFC, en tant que chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse, les contre-prestations résultant de telles opérations (recettes de location, redevances de leasing ainsi que d'éventuels produits résultant de ventes). D'un autre côté, il pourra faire valoir la TVA sur l'importation à titre d'impôt préalable. En pareil cas, c'est le bailleur/donneur de leasing assujetti, par adresse de son représentant fiscal sis en Suisse, qui sera mentionné en tant qu'importateur dans la déclaration en douane d'importation.

Si l'importation résulte **d'une opération de leasing** (☞ des informations détaillées à ce sujet se trouvent dans les publications relatives à la TVA publiées par l'AFD ; [www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)), il y a lieu – en plus de ce qui est relevé ci-devant – de calculer la TVA sur l'importation de la manière suivante :

- **Le contrat de leasing est un contrat d'amortissement intégral**  
En cas de contrats d'amortissement intégral (full pay out), la TVA se calcule sur le montant total des droits de leasing, auquel s'ajoutent les frais accessoires (transport, assurances, dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse, ainsi que les éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, ceci pour autant que ces frais ne soient pas déjà inclus dans le montant total des droits de leasing (art. 76 al.1 let. b conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA). Le montant total des droits de leasing représente la somme des redevances de leasing à payer pendant la durée du contrat de leasing (échéance de base). On est en présence d'un tel contrat lorsque le bien faisant l'objet du leasing est entièrement financé par les redevances de leasing.
- **Le contrat de leasing est un contrat d'amortissement partiel**  
En cas de contrats d'amortissement partiel (non full pay out), la TVA se calcule sur la valeur marchande des biens importés, à laquelle s'ajoutent les frais accessoires (transport, assurances, dédouanement, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse, ainsi que les éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation, ceci pour autant que ces frais ne soient pas déjà inclus dans le montant de la valeur marchande (art. 76 al.1 let. b conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA).

## 8.2.2 Exportation

### a) Le bien loué ou cédé en leasing est transporté ou expédié à l'étranger par le bailleur/donneur de leasing domicilié sur le territoire suisse et ce n'est qu'à l'étranger qu'il est remis au preneur à bail/de leasing (livraison de biens transportés ou expédiés) :

- Régime de l'exportation  
La contre-prestation de la location/le leasing est exonérée de la TVA dès le début de la location/du leasing, pour autant que la décision de taxation de l'AFD soit disponible (art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 535 ss ; ☞ let. c ci-après).
- Régime douanier de l'admission temporaire  
La contre-prestation de la location/du leasing est imposable dès le début de la location/du leasing (☞ let. c ci-après).

### b) Le bien loué est pris en charge, par le preneur à bail/de leasing domicilié à l'étranger ou un tiers qu'il a mandaté, chez le bailleur/donneur de leasing, c'est-à-dire sur le territoire suisse (remise du bien sur le territoire suisse ; livraison avec prise en charge chez le fournisseur) :

- Régime de l'exportation  
La contre-prestation de la location/du leasing est exonérée de la TVA dès le début de la location/du leasing, pour autant que le bien soit directement exporté et que la décision de taxation de l'AFD soit disponible (art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 535 ss ; ☞ let. c ci-après).
- Régime douanier de l'admission temporaire  
La contre-prestation de la location/du leasing est imposable dès le début de la location/du leasing (☞ let. c ci-après).

### c) Preuve

Une livraison exonérée de l'impôt implique que les décisions de taxation de l'AFD soient disponibles (art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 535 ss). Les documents douaniers établis lors d'une exportation de biens selon le régime de l'admission temporaire ne produisent pas l'exonération fiscale (☞ exceptions sous chif. 8.3 ci-après).

Si un **moyen de transport** est loué à **destination** de l'étranger à partir du territoire suisse, l'exonération d'impôt décrite au paragraphe précédent demeure interdite (art. 19 al. 2 ch. 1 LTVA). Une seule exception est prévue aux articles 19 alinéa 2 chiffre 2 et 20 alinéa 1 LTVA, en ce sens qu'ils disposent que la location de **véhicules sur rails et d'aéronefs** est exonérée de la TVA pour autant que le destinataire de la livraison les utilise de manière prépondérante à l'étranger. Cette exonération n'est toutefois pas applicable à la lo-



cation d'autres moyens de transport tels que, par exemple, les cars et les bateaux.

**Les livraisons effectuées à l'étranger** ne sont pas comprises dans ce qui vient d'être dit. En effet, si un bien (y compris les moyens de transport en tout genre) se trouve déjà **à l'étranger** lorsque le contrat débute (l'exportation antérieure peut, aux termes du ch. 579, être prouvée p. ex. au moyen d'une décision de taxation définitive de l'AFD ou par le biais du document relatif au régime douanier de l'admission temporaire), et que le bien est re-loué/cédé à nouveau en leasing, **à partir de l'étranger**, il y a livraison effectuée à l'étranger non soumise à la TVA suisse (ceci est également applicable aux ventes). Cependant, si les biens sont acheminés à l'étranger en vue de cette location ou de ce leasing, ce sont les instructions des deux paragraphes précédents qui font foi.

### 8.3 Location combinée avec l'installation ou le montage du bien

Lorsque des biens loués sont installés ou montés dans le cadre d'un contrat d'entreprise, le lieu de la livraison se trouve à l'endroit où l'installation ou le montage est effectué (art. 13 let. a LTVA).

#### **Exemple (livraison sur le territoire suisse)**

*Un fabricant de stands sis à l'étranger loue un stand de foire et l'importe sur le territoire suisse, où il le monte en application du même contrat. Le lieu de la livraison (globale) est situé sur le territoire suisse. Cet état de fait peut entraîner son assujettissement à la TVA suisse, dans la mesure où les limites déterminant l'assujettissement sont dépassées. Un remboursement de la TVA sur d'éventuelles prestations acquises sur le territoire suisse n'est pas possible (art. 28 à 31 OLTVA).*

#### **Exemple (livraison à l'étranger)**

*Un fabricant de stands domicilié sur le territoire suisse loue un stand de foire et le transporte à l'étranger, où il le monte en application du même contrat d'entreprise. Le lieu de la livraison (globale) est situé à l'étranger. La livraison en question n'est par conséquent pas soumise à la TVA suisse. Toutefois, l'exportation du matériel est à prouver par le biais d'une décision de taxation de l'AFD<sup>19</sup> et la livraison à l'étranger effectuée en vertu d'un contrat d'entreprise au moyen de documents comptables et de pièces justificatives (☞ ch. 579).*

19 Le carnet ATA, comme du reste d'autres documents relatifs au régime de l'admission temporaire, vaut document d'exportation pour les biens qui sont remis à titre onéreux, à des fins d'usage, dans le cadre d'un contrat d'entreprise (ou d'un accord constitué d'éléments d'un contrat d'entreprise et de location). L'assujetti prouve l'exportation au moyen d'une photocopie de ce document.

## 9. Trafic de perfectionnement

### 9.1 Définition

Le trafic de perfectionnement comprend l'importation et l'exportation de biens pour **ouvraison, transformation ou réparation**. Le **concept de perfectionnement** ne comprend donc pas seulement le perfectionnement (p. ex. montage d'une boîte à vitesses sur un moteur), mais également **la réparation** (p. ex. rétablissement du fonctionnement), c'est-à-dire le rétablissement de l'état initial d'un bien, ou le conditionnement et l'emballage de biens. Il y a lieu de préciser que les conséquences fiscales décrites ci-après sont également valables en ce qui concerne le conditionnement et l'emballage, bien que le fait de conditionner ou d'emballer des biens pour des tiers ne soit pas considéré comme un ouvrage sur le bien à conditionner ou à emballer, mais comme une livraison indépendante (☞ ch. 47).

### 9.2 Livraisons sur le territoire suisse à des acquéreurs non assujettis en vue de l'exportation ; perfectionnement avant l'exportation

Si une entreprise étrangère acquiert un bien, sur le territoire suisse, d'un assujetti et que, avant de l'exporter, elle fait exécuter des travaux sur ce bien sur le territoire suisse par un ou plusieurs autres assujettis, l'entreprise étrangère n'effectue pas de livraison imposable sur le territoire suisse.

Pour permettre aux assujettis domiciliés sur le territoire suisse de bénéficier d'une exonération en raison de l'exportation, il y a lieu de procéder selon la pratique décrite dans les formulaires n° 1303/1304 (livraison sur le territoire suisse à des acquéreurs non assujettis de biens destinés à l'exportation ; travaux effectués sur les biens avant l'exportation). Ces formulaires sont disponibles sur le site internet de l'AFC.

### 9.3 Exportation de biens en vue de leur perfectionnement, et réimportation

Le droit douanier connaît deux possibilités en matière de taxation lors de l'exportation de biens en vue de leur perfectionnement suivi de leur réimportation.

- a) Le bien, taxé à l'exportation selon le régime de l'exportation, est perfectionné à l'étranger et ensuite taxé à nouveau lors de sa réimportation selon la procédure douanière de mise en libre pratique.
- b) Le bien, taxé à l'exportation selon la procédure douanière du perfectionnement passif, est perfectionné à l'étranger et ensuite réimporté, ce qui finalise dûment la procédure douanière du perfectionnement passif.



Quiconque veut acheminer des biens à l'étranger selon le régime douanier du perfectionnement passif (☞ let. b ci-dessus) a besoin d'une autorisation de l'AFD.

## 9.4 Importation de biens en vue de leur perfectionnement, et réexportation

### 9.4.1 Entreprises étrangères qui n'effectuent aucune livraison sur le territoire suisse

Si une entreprise étrangère (A), qui n'est pas inscrite dans le registre des contribuables à la TVA suisse, transporte ou expédie à destination du territoire suisse un bien qu'elle fait perfectionner (travail à façon) par une personne domiciliée sur le territoire suisse (B) et que ce bien est ensuite renvoyé à A, il ne s'agit pas, pour A, d'une livraison, mais d'une simple remise d'un bien en vue de son traitement. L'entreprise étrangère (A) ne doit pas requérir son inscription dans le registre des contribuables à la TVA suisse pour ce genre d'opérations. L'importateur des biens est la personne domiciliée sur le territoire suisse (B) qui effectue le perfectionnement.

Le bien peut être introduit sur le territoire suisse au moyen de la **procédure douanière de mise en libre pratique** ou celle relative au **perfectionnement actif**.



Quiconque veut introduire des biens sur le territoire suisse selon le régime de perfectionnement actif a besoin d'une autorisation de l'AFD.

- a) En cas d'application de la **procédure douanière de mise en libre pratique**, la TVA est perçue sur l'importation. La TVA se calcule sur la valeur marchande du bien importé au premier lieu de destination sur le territoire suisse, à laquelle s'ajoutent d'éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation (art. 76 al. 1 let. b conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA).

Droit à la déduction de l'impôt préalable chez B (finisseur) :

L'entreprise de perfectionnement assujettie (B) peut, au sens d'une exception, déduire la TVA prélevée par l'AFD sur l'importation à titre d'impôt préalable, pour autant que les conditions suivantes soient remplies cumulativement :

- B (= importateur) est autorisé à déduire intégralement l'impôt préalable, c'est-à-dire qu'il n'établit pas ses décomptes TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.
- Le bien, après qu'il ait été perfectionné, est transporté ou réexpédié par B (= transporteur/expéditeur) au domicile de son mandant à l'étranger (A). Quant à l'exportation de ce bien, elle peut être dûment prouvée (art. 19 al. 2 ch. 1 conjointement avec l'art. 20 al. 1 LTVA ; ch. 530 ss). Si le mandant étranger (A) va lui-même chercher le bien perfectionné auprès de l'entreprise de perfectionnement (B), celui-ci peut aussi faire valoir une

exonération de l'impôt – aux conditions figurant sous chif. 3.2.2. Le coût de la prestation de perfectionnement, du matériel incorporé, mais également la valeur et le poids du bien remis pour être perfectionné, seront indiqués dans la déclaration en douane d'exportation.

Si le mandant étranger (A) donne l'ordre à l'entreprise de perfectionnement (B) de transmettre le bien perfectionné à son acquéreur à l'étranger ou sur le territoire suisse, il y a lieu d'appliquer les instructions données sous chif. 9.4.2 ou 9.5.

b) Lors de l'importation, le bien est taxé selon la **procédure douanière relative au perfectionnement actif par le biais du système de la suspension**.<sup>20</sup>

Conformément à ce système, la TVA n'est pas prélevée lors de l'importation dans la mesure où l'entreprise de perfectionnement (B) est immatriculée au registre des contribuables à la TVA.

c) Lors de l'importation, le bien est taxé selon la **procédure douanière relative au perfectionnement actif avec remboursement**.<sup>21</sup>

Conformément à cette procédure, la TVA est prélevée lors de l'importation. A la condition que cette procédure douanière soit correctement finalisée, l'AFD rembourse la TVA perçue lors de l'importation, pour autant que l'entreprise de perfectionnement (B) n'ait pas la possibilité de la déduire à titre d'impôt préalable dans les décomptes qu'elle remet périodiquement à l'AFC (p. ex. parce qu'elle applique la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires).

La Direction générale des douanes, Section allègements douaniers et contributions à l'exportation, trafic de perfectionnement, 3003 Berne donne des renseignements plus détaillés à ce sujet.

## 9.4.2 Entreprises étrangères qui effectuent des livraisons sur le territoire suisse

### 9.4.2.1 Un seul finisseur est domicilié sur le territoire suisse

Si une entreprise étrangère (A) fait exécuter, sur le territoire suisse, un travail à façon sur un bien et qu'elle donne mandat à l'entreprise qui effectue ce travail (finisseur B) de réexpédier le bien perfectionné à son acquéreur à l'étranger (C) ou de le mettre à la disposition de C sur le territoire suisse pour qu'il vienne le chercher, A effectue alors une livraison sur le territoire suisse qui entraîne en principe son assujettissement à la TVA suisse, c'est-à-dire lorsque les limites an-

<sup>20</sup> En cas d'application du régime de perfectionnement actif, la taxation a lieu en principe par le biais du système de la suspension.

<sup>21</sup> Pour autant que le requérant en fasse la demande, ou si le paiement de taxes éventuelles paraît menacé, la procédure de remboursement est appliquée.

nelles déterminant l'assujettissement sont dépassées (art. 13 conjointement avec les art. 21 al. 1 et 25 al. 1 let. a LTVA). Que C soit domicilié ou non dans le même pays que A ne joue aucun rôle du point de vue de la TVA.

Le bien peut être introduit sur le territoire suisse selon la procédure douanière relative à la mise en libre pratique ou, si une autorisation correspondante de l'AFD est disponible, selon le régime de perfectionnement actif.

Lors de l'application de la procédure relative à la mise en libre pratique sur le territoire douanier suisse, la TVA est prélevée sur l'importation. En cas d'application du régime de perfectionnement actif, la TVA, selon le genre de l'autorisation établie par l'AFD, est prélevée ou pas. La TVA se calcule sur la valeur marchande du bien importé au premier lieu de destination sur le territoire suisse, plus d'éventuelles redevances (autres que la TVA) dues lors de l'importation (art. 76 al.1 let. b conjointement avec l'art. 76 al. 3 LTVA).

Concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable, il y a lieu de relever ce qui suit :

- **Si A n'est pas assujetti**, B peut, dans le cadre de la pratique administrative, faire valoir la TVA sur l'importation à titre d'impôt préalable (B = importateur), ceci aux conditions visées à l'article 38 LTVA (ch. 740 ss) et en se référant au chif. 9.4.1. En outre, l'AFC renonce, pour de telles opérations, à inscrire A au registre des contribuables à la TVA suisse, si A n'en fait pas la demande.<sup>22</sup> Dans un tel cas, la prestation de perfectionnement de B est exonérée de l'impôt, si A ou B lui-même effectue le transport ou organise l'expédition du bien travaillé à façon. L'exportation sera prouvée au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (B = exportateur/expéditeur ; ch. 532 et 534 ss ; art. 19 al. 2 ch. 1 et al. 4 ainsi qu'art. 20 al. 1 LTVA).

Par contre, B ne peut pas faire valoir une exonération fiscale si C va chercher chez B le bien travaillé à façon ou qu'il charge quelqu'un d'aller le chercher (art. 19 al. 4 LTVA). Dans ce cas, et pour autant que la TVA ait été prélevée lors de l'importation par l'AFD, B n'est pas non plus autorisé à la faire valoir à titre de l'impôt préalable.<sup>23</sup>

- **Si A est assujetti**, il sera mentionné sur la déclaration en douane d'importation en tant qu'importateur du bien non encore usiné, par adresse de son re-

22 Précision de la pratique : bien que A, en vendant le bien travaillé à façon, effectue lui-même une livraison sur le territoire suisse, il ne perd pas pour autant, en principe, son droit au remboursement de l'impôt. Si A acquiert des prestations sur le territoire suisse (p. ex. des prestations du secteur de l'hébergement, location d'un véhicule) et à la condition que les exigences visées aux articles 28 à 31 OLTVA soient remplies, les montants de TVA y relatifs peuvent lui être remboursés.

23 Précision de la pratique : la TVA due en pareil cas par B sur sa prestation de perfectionnement ne peut en outre pas faire l'objet d'un remboursement à A dans le cadre des dispositions prévues aux articles 28 à 31 OLTVA. Ceci est également applicable au remboursement de la TVA en relation avec l'importation.

présentant fiscal (destinataire = B). Dans ce cas, il peut faire valoir à titre d'impôt préalable la TVA sur les prestations de perfectionnement que B lui a transférée le cas échéant, mais aussi la TVA qu'il a payée à l'AFD lors de l'importation, ceci dans la mesure où il possède la décision de taxation correspondante.

Si c'est B, le cas échéant, qui est désigné comme importateur lors de l'importation (p. ex. parce qu'il ignore que A est assujéti) et qu'il a payé l'impôt sur l'importation à l'AFD, A a tout de même la possibilité de faire valoir la TVA sur l'importation à titre d'impôt préalable, pour autant que B lui remette (à A) la décision de taxation de l'AFD et que B ne procède pas lui-même à cette déduction de l'impôt préalable.<sup>24</sup>

#### 9.4.2.2 **Plusieurs finisseurs sont domiciliés sur le territoire suisse**

Si plusieurs finisseurs domiciliés sur le territoire suisse sont mandatés par le fournisseur étranger pour effectuer l'un après l'autre des travaux à façon sur des biens et de les réexpédier ensuite à l'étranger, une exonération de l'impôt pour les finisseurs domiciliés sur le territoire suisse est prévue à certaines conditions. Des informations plus détaillées à ce sujet se trouvent dans les formulaires n° 1342/1343.

#### 9.4.2.3 **Mandat de perfectionnement donné par l'acquéreur final à l'étranger**

A n'effectue aucune livraison imposable sur le territoire suisse si ce n'est pas lui, mais C, qui a donné le mandat de perfectionner le bien sur le territoire suisse. Dans de tels cas de figure, A effectue une livraison à l'étranger. Concernant les conséquences fiscales qui en résultent chez B (déduction de la TVA sur l'importation à titre d'impôt préalable ; exonération fiscale de la prestation de perfectionnement), il y a lieu de se référer aux instructions du chif. 9.4.1.

#### 9.5 **Importation de biens à perfectionner sans réexportation**

Lorsqu'une entreprise étrangère (A) fait perfectionner un bien sur le territoire suisse et qu'elle donne mandat à l'entreprise suisse (B) qui effectue ce travail (finisseur) de réexpédier le bien perfectionné à son acquéreur (C) sur le territoire suisse, l'entreprise étrangère (A) effectue une livraison sur le territoire suisse qui entraîne en principe son assujettissement à la TVA suisse lorsque les limites annuelles déterminant l'assujettissement sont dépassées (art. 13 conjointement avec les art. 21 al. 1 et 25 al. 1 let a LTVA).

<sup>24</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005



Le régime de perfectionnement actif est exclusivement prévu pour les biens qui sont importés temporairement, c'est-à-dire des biens qui, après avoir été travaillés à façon, sont acheminés de nouveau à l'étranger. Si les biens perfectionnés restent sur le territoire suisse, cette procédure douanière n'est pas applicable. En effet, vu que les biens sont destinés à demeurer sur le territoire suisse, leur introduction en Suisse selon le régime douanier de la mise en libre pratique est indispensable.

- **Si l'entreprise étrangère (A) n'est pas inscrite dans le registre des contribuables à la TVA suisse**, le finisseur (B) ne peut pas faire valoir, à titre d'impôt préalable, la TVA prélevée lors de l'importation des biens à perfectionner. A sera déclaré comme importateur, par adresse du finisseur (B), et le finisseur (B) en tant que destinataire. En outre, le finisseur (B) imposera la prestation de perfectionnement qu'il a effectuée (= livraison).

Si A n'est pas inscrit dans le registre des contribuables à la TVA suisse et qu'il effectue – comme expliqué ci-dessus – des livraisons de biens sur le territoire suisse, son droit au remboursement s'éteint pour l'année concernée (art. 28 al. 1 let. b OLTVA). Il n'a notamment pas la possibilité d'obtenir le remboursement de la TVA que (B) lui a transférée sur la prestation de perfectionnement (art. 28 à 31 OLTVA).

- **Si l'entreprise étrangère (A) est inscrite dans le registre des contribuables à la TVA suisse**, elle peut déduire à titre d'impôt préalable la TVA facturée par le finisseur (B) ainsi que celle perçue lors de l'importation du bien (art. 38 al. 1 let. c LTVA). En outre, elle doit imposer la livraison faite à son acquéreur (C) sur le territoire suisse. Sur la déclaration en douane d'importation, A sera mentionnée comme importateur, par adresse de son représentant fiscal en Suisse et B en tant que destinataire.



L'entreprise étrangère (A) ne fournit aucune livraison sur le territoire suisse si ce n'est pas elle, mais son acquéreur sis en Suisse (C) qui a donné le mandat de perfectionner les biens sur le territoire suisse. Dans de tels cas de figure, l'entreprise étrangère (A) effectue une livraison à l'étranger (☞ chif. 3.1).

## 10. Particularités

### 10.1 Prestations en relation avec la Principauté de Liechtenstein

Conformément aux conventions internationales<sup>25</sup>, la Principauté de Liechtenstein est considérée comme territoire suisse. La perception de la TVA dans la Principauté de Liechtenstein est du ressort de l'administration fiscale de cet Etat. Son adresse est la suivante : Liechtensteinische Steuerverwaltung, Abteilung MWST, Lettstrasse 37, 9490 Vaduz. **Un numéro de TVA à cinq chiffres est attribué aux personnes assujetties sises dans la Principauté de Liechtenstein.** La TVA mentionnée ouvertement dans leurs factures peut être déduite à titre d'impôt préalable par les acquéreurs assujettis domiciliés sur le territoire suisse, dans la mesure où les conditions visées aux articles 37 et 38 ss LTVA (ch. 816 ss) sont remplies. Inversement, les personnes assujetties sises dans la Principauté de Liechtenstein sont en principe également autorisées à faire valoir, à titre d'impôt préalable, la TVA qui leur a été facturée par des personnes assujetties domiciliées sur le territoire suisse.



Les personnes assujetties sises dans la Principauté de Liechtenstein ne peuvent pas être membres d'un groupe d'imposition TVA suisse.

### 10.2 Prestations en relation avec la commune de Büsingen

La commune de Büsingen dans le Haut-Rhin (en abrégé : Büsingen) fait partie du territoire national allemand mais elle est enclavée dans le territoire suisse. Cette commune allemande ne peut être atteinte qu'en passant par le territoire suisse. Il n'y a pas de contrôle douanier entre Büsingen et la Suisse.

Büsingen est considérée comme territoire suisse conformément à une convention internationale conclue entre l'Allemagne et la Suisse.<sup>26</sup>

### 10.3 Prestations en relation avec les vallées de Samnaun et de Sampuoir

Les vallées de Samnaun et de Sampuoir, bien que faisant partie du territoire national suisse, sont exclues du territoire douanier suisse (enclaves douanières suisses). Par conséquent, la livraison de biens à destination de la Suisse à partir de ces vallées entraîne une importation et en sens inverse une exportation. Du point de vue de la TVA, ces vallées sont considérées

25 **Traité entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein relatif à la taxe à la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein** (RS 0.641.295.142) et **Accord entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein concernant le Traité relatif à la TVA dans la Principauté de Liechtenstein** (RS 0.641.295.142.1).

26 **Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République fédérale d'Allemagne relatif au Traité du 23 novembre 1964 sur l'inclusion de la commune de Büsingen am Hochrhein dans le territoire douanier suisse concernant la rétrocession d'une part du produit de la TVA que la Confédération suisse perçoit sur son territoire national ainsi que sur celui de la commune de Büsingen am Hochrhein** (RS 0.631.112.136.1).



- comme territoire étranger, pour ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations à soi-même ;
- comme territoire suisse, en regard des prestations de services relevant du secteur de l'hôtellerie et de la restauration.



Les personnes assujetties de ces deux vallées ne peuvent ni être membres d'un groupe d'imposition TVA suisse, ni établir leurs décomptes TVA par le biais des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.

#### 10.4

##### **Prestations en relation avec l'aéroport de Bâle-Mulhouse (EuroAirport)**

Toute la surface de cet aéroport se trouve sur le territoire national français. Le secteur suisse est cependant considéré comme valant territoire suisse en vertu d'une convention internationale<sup>27</sup> et d'un échange de notes<sup>28</sup> avec la France. Un accès direct à cet aéroport depuis la Suisse est en particulier assuré par une route hors douane. Il en résulte les conséquences fiscales suivantes :

##### – **Entreprise aéroportuaire**

L'entreprise aéroportuaire est inscrite dans le registre des contribuables à la TVA française. Par conséquent, elle impose tous ses chiffres d'affaires imposables au taux de TVA française correspondant.

##### – **Chiffres d'affaires relevant de travaux de construction**

Les chiffres d'affaires relevant de travaux de construction (c.-à-d. la construction de bâtiments) sont soumis au droit français régissant la TVA sur toute la surface de l'aéroport.

La délimitation entre les chiffres d'affaires valant travaux de construction et, par conséquent, soumis à la TVA française et les autres chiffres d'affaires sera convenue au cas par cas d'entente avec les autorités françaises. Il en va de même en ce qui concerne les conditions à remplir et la procédure à appliquer afin que les entreprises suisses actives dans le secteur suisse de l'aéroport puissent, en tant que maîtres d'ouvrages, requérir des autorités françaises concernées le remboursement de la TVA française qui leur a été facturée sur des travaux de construction.

27 Convention franco-suisse relative à la construction et à l'exploitation de l'aéroport de Bâle-Mulhouse, à Blotzheim (RS 0.748.131.934.92).

28 Echange de notes des 6/16 mai 2003 relatif aux conditions d'application du régime de TVA à l'aéroport de Bâle-Mulhouse (RS 0.748.131.934.923.1).

– **Livraisons de biens mobiliers et fourniture de prestations de services par des assujettis à la TVA suisse qui exercent leur activité dans le secteur suisse de cet aéroport**

Bien que le secteur suisse de cet aéroport soit également situé sur le territoire national français, les chiffres d'affaires que des assujettis à la TVA suisse réalisent dans ce secteur sont soumis au droit suisse régissant la TVA suisse. Seuls les chiffres d'affaires relevant de travaux de constructions font exception. Ainsi, le droit suisse régissant la TVA est applicable dans ce périmètre en ce qui concerne

- a) les livraisons de biens mobiliers (sont aussi considérés comme tels les travaux réalisés sur des biens mobiliers dans le cadre de contrats d'entreprises) et
- b) les prestations de services.

– **Déduction de l'impôt préalable par les entreprises suisses qui exercent leur activité dans le secteur suisse de cet aéroport**

Les assujettis qui exercent leur activité dans le secteur suisse de l'aéroport peuvent déduire, à titre d'impôt préalable, la TVA qui leur a été facturée par des fournisseurs et des prestataires de services domiciliés sur le territoire suisse, ceci à la condition que les exigences visées aux articles 37 et 38 LTVA (ch. 816) soient remplies.

Au sens d'une exception, les assujettis à la TVA suisse qui exercent leur activité dans le secteur suisse de l'aéroport peuvent, en outre, demander à l'AFC le remboursement de la TVA française qui leur a été facturée sur la fourniture de prestations imposables par des entreprises aéroportuaires (à l'exception des travaux de construction). Quant aux entreprises aéroportuaires, elles établiront sans exception les factures qu'elles destinent à des entreprises suisses en francs suisses. Les conditions générales visées aux articles 37 et 38 ss LTVA (ch. 816 ss) sont également applicables à cette procédure de remboursement spéciale, c'est-à-dire que le remboursement de cette TVA française à titre d'impôt préalable n'est octroyé à l'assujetti qu'en proportion de l'affectation à des buts imposables des prestations qu'il a acquises auprès d'entreprises aéroportuaires. Il s'ensuit que les chiffres d'affaires exclus de la TVA (art. 18 LTVA) ne donnent jamais droit à la déduction de l'impôt préalable, ni au remboursement de l'impôt préalable (art. 17 LTVA).

Cette procédure spéciale de remboursement de l'impôt préalable est appliquée de la manière suivante :

- Seule entre en ligne de compte en matière de remboursement, la TVA française qui a été facturée sur des livraisons (à l'exception des travaux de construction) et des prestations de services fournies par des entreprises aéroportuaires de l'aéroport de Bâle-Mulhouse (EuroAirport).

- Pour demander le remboursement des montants d'impôt préalable français payés, il y a lieu d'utiliser le formulaire n° 1150. Cet impôt préalable français ne peut donc pas être déduit dans le décompte TVA mais sera remboursé au moyen d'un avis de crédit séparé, suite à la présentation de la demande de remboursement. Les factures originales doivent être remises à l'AFC avec la demande de remboursement.
- Le remboursement de l'impôt préalable français payé est octroyé semestriellement (c.-à-d. pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin et du 1<sup>er</sup> juillet au 31 décembre de chaque année).
- Le délai pour faire valoir les montants d'impôt préalable français est de trois mois après l'échéance de la période de remboursement (donc le 30 septembre pour le 1<sup>er</sup> semestre de l'année civile en cours et le 31 mars pour le 2<sup>e</sup> semestre de l'année civile écoulée).
- Lorsque les montants d'impôt préalable français sont à réduire parce qu'ils concernent des chiffres d'affaires qui ne donnent pas droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable, la réduction correspondante sera effectuée directement dans la demande de remboursement. La TVA française facturée par des entreprises aéroportuaires de Bâle-Mulhouse sera comptabilisée dans un compte d'impôt préalable séparé.

#### **10.5 Prestations en relation avec Campione d'Italia**

Les informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Traitement fiscal des prestations en relation avec Campione d'Italia ».