

Notice n° 06

# Prestations de services transfrontalières

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 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1<sup>er</sup> janvier 2001). Un chapitre sur l'option (chapitre 4) a été ajouté dans la présente version ; en outre, le chapitre 5 a été complètement remanié. 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 2000.

Les modifications intervenues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (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> janvier 2001 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
LD	Loi du 18 mars 2005 sur les douanes (RS 631.0)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
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
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

**Table des matières**

	Page
1. Généralités . . . . .	7
1.1 Définition du territoire suisse et de l'étranger . . . . .	7
1.2 Opérations imposables . . . . .	7
1.2.1 Livraisons . . . . .	7
1.2.2 Prestations de services . . . . .	7
1.3 Importation et exportation de biens . . . . .	8
1.4 Définition de l'établissement stable . . . . .	8
1.5 Prestataire de service / bénéficiaire de la prestation . . . . .	9
1.6 Délimitation entre prestation principale et prestation accessoire . . . . .	9
1.7 Exemption de l'assujettissement subjectif . . . . .	9
2. Prestations dans le trafic transfrontalier . . . . .	9
2.1 Prestations fournies ou effectuées à l'étranger . . . . .	9
2.2 Prestations acquises de l'étranger . . . . .	9
3. Lieu de la prestation . . . . .	10
3.1 Lieu de la livraison . . . . .	10
3.2 Lieu de la prestation de services . . . . .	10
3.2.1 Principe du lieu du prestataire . . . . .	10
3.2.2 Lieu de situation de l'immeuble . . . . .	10
3.2.3 Lieu de l'exercice de l'activité . . . . .	11
3.2.4 Principe du lieu de destination . . . . .	12
3.2.5 Principe du lieu du destinataire . . . . .	12
3.2.6 Sociétés de domicile (sociétés offshore) . . . . .	15
3.3 Acquisitions de prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger . . . . .	15
3.4. Prestations d'intermédiaire (représentation directe) . . . . .	16
4. Option . . . . .	16
5. Perception de l'impôt lors de l'importation . . . . .	17
5.1 Aperçu . . . . .	17
5.2 Importation de biens avec valeur marchande . . . . .	18
5.3 Importation de supports de données sans valeur marchande . . . . .	18
5.4 Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger . . . . .	21
5.5 Exemples de délimitation des compétences en cas d'acquisitions de prestations de l'étranger . . . . .	22

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## **1. Généralités**

### **1.1 Définition du territoire suisse et de l'étranger**

Selon l'article 3 alinéa 1 LTVA, est considéré comme « territoire suisse »

- a. le territoire de la Confédération ;
- b. les territoires étrangers au sens des conventions internationales.

Pour autant qu'il s'agisse de prestations de service et de prestations du secteur de l'hôtellerie et de la restauration, les enclaves douanières des vallées de Samnaun et Sampuoir sont également considérées comme territoire suisse (art. 3 al. 3 LTVA).

Par « étranger », on entend les autres territoires (art. 3 al. 2 LTVA).

### **1.2 Opérations imposables**

Selon l'article 5 LTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18 LTVA) les opérations suivantes effectuées par des personnes assujetties :

- a. les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- b. les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- c. les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse ;
- d. l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

#### **1.2.1 Livraisons**

Conformément à l'article 6 alinéa 1 LTVA, il y a livraison lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est accordé à une personne en son propre nom.

Selon l'article 6 alinéa 2 LTVA, il y a également livraison lorsqu'un bien sur lequel des travaux ont été effectués est remis, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière (let. a) ou lorsqu'un bien est mis à disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (let. b).

Sont des biens les choses, mobilières et immobilières, ainsi que le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les biens analogues (art. 6 al. 3 LTVA).

#### **1.2.2 Prestations de services**

Selon l'article 7 alinéa 1 LTVA, toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est une prestation de services.

Conformément à l'article 7 alinéa 2 LTVA, il y a également prestation de service lorsque des valeurs ou des droits immatériels sont cédés, qu'ils soient ou non représentés par un titre (let. a), ou lorsqu'il y a engagement à ne pas commettre un acte, ou lorsqu'un acte ou une situation est toléré (let. b).

Est considéré comme prestataire de services celui qui fournit la prestation de services ou qui la fait fournir par un tiers et qui la facture en son nom à son cocontractant (bénéficiaire de la prestation).

### 1.3 Importation et exportation de biens

Les biens qui sont importés de l'étranger sur le territoire suisse sont à conduire sans délai et en l'état au bureau de douane le plus proche et à déclarer en vue de la taxation à l'importation (art. 21, 24 et 25 LD).

Les biens qui sont exportés du territoire suisse vers l'étranger sont à conduire au bureau de douane compétent, à déclarer en vue de la taxation à l'exportation et à exporter en l'état (art. 21, 24 et 25 LD).

Selon l'article 73 alinéa 1 LTVA, l'importation de biens, y compris l'importation de biens qui peuvent être introduits en franchise de douane est soumise à la TVA.

Sont considérés comme des biens (art. 73 al. 2 LTVA) :

- a. les choses mobilières, y compris les prestations de services qui leur sont liées et les droits afférents ;
- b. le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les biens analogues.

Si, lors de l'importation de supports de données, il est impossible d'en déterminer la valeur marchande (☞ chif. 5.3), la valeur des supports de données y compris celle des prestations de services qui leur sont liées, est imposée sur le territoire suisse (art. 73 al. 3 LTVA).

### 1.4 Définition de l'établissement stable

Est réputé établissement stable, une installation commerciale permanente dans laquelle est exercée pleinement ou partiellement une activité commerciale ou l'activité d'une profession libérale. Sont notamment des établissements stables les succursales, les sites de fabrication, les ateliers, les centres d'achats ou points de vente, les représentations permanentes, les mines et autres établissements d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de 12 mois.

Ne sont en revanche pas réputés établissements stables les installations commerciales permanentes dans lesquelles s'exercent des activités exclusivement pour l'entreprise étrangère et qui ont pour celle-ci un caractère purement préparatoire ou qui constituent de simples activités auxiliaires (p. ex. dépôts pour la distribution, établissements de recherche, bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise affectés au seul exercice d'activités auxiliaires, p. ex. dans le domaine de la publicité et des relations publiques).

## 1.5 Prestataire de service / bénéficiaire de la prestation

- a. Est considéré comme prestataire de services celui qui fournit la prestation ou qui la fait fournir par un tiers et qui la facture en son propre nom à son co-contractant.
- b. Le cocontractant est considéré comme le bénéficiaire de la prestation. Dans le trafic transfrontalier, un ou plusieurs établissements stables ne sont pas traités comme une unité d'exploitation, mais chacun comme un sujet fiscal indépendant. L'échange de prestations entre un établissement stable et le siège de la société doit par conséquent être traité comme opération externe. Ceci est également valable en cas d'échange de prestations entre des établissements stables se trouvant sur le territoire suisse de sociétés ayant leur siège à l'étranger.

## 1.6 Délimitation entre prestation principale et prestation accessoire

Des informations concernant la délimitation entre prestation principale et prestation accessoire sont données notamment sous ch. 357 ss.

## 1.7 Exemption de l'assujettissement subjectif

Sont, entre autres, exemptées de l'assujettissement les entreprises ayant leur siège à l'étranger, qui fournissent, sur le territoire suisse, exclusivement des prestations de services énumérées à l'article 14 alinéa 3 LTVA (☞ chif. 3.2.5). L'exemption de l'assujettissement ne s'applique cependant pas aux entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui fournissent sur le territoire suisse des prestations de services en matière de télécommunications au sens de l'article 14 alinéa 3 lettre e LTVA, à un destinataire non assujetti (art. 25 al. 1 let. c LTVA).

☞ Pour de plus amples informations voir la brochure « Télécommunications ».

## 2. Prestations dans le trafic transfrontalier

### 2.1 Prestations fournies ou effectuées à l'étranger

Les prestations fournies à l'étranger sont, sur présentation d'un moyen de preuve approprié, exonérées de l'impôt (art. 20 al. 1 LTVA). En cas d'exportation de biens l'exonération peut être obtenue sur présentation d'une décision de taxation de l'AFD (☞ ch. 535 ss) ou, dans des cas particuliers, au moyen de documents équivalents (☞ ch. 541 ss). Par contre, pour les prestations de services, la preuve sera fournie par des documents comptables et des pièces justificatives, même s'il s'agit de prestations de services qui sont réputées fournies à l'étranger conformément au chiffre 3 ci-dessous (☞ ch. 388 ss).

### 2.2 Prestations acquises de l'étranger

Lors de l'importation de biens, l'impôt est perçu par l'AFD en vertu des articles 72 à 82 LTVA. L'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siè-

ge à l'étranger doit en revanche être imposée par l'acquéreur de la prestation conformément à l'article 10 LTVA.

☞ De plus amples informations concernant l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger sont exposées sous chiffres 3.3 et 5.4 ainsi que sous ch. 512 à 528.

### 3. Lieu de la prestation

#### 3.1 Lieu de la livraison

Des détails concernant le lieu de la livraison de biens sont donnés dans la notice « Lieu de la livraison de biens » ainsi que sous ch. 368 à 370.

#### 3.2 Lieu de la prestation de services

Selon l'article 5 LTVA, une opération est imposable pour autant qu'elle soit réalisée sur le **territoire suisse** (☞ chif. 1.1). Si le lieu d'une opération ne se trouve pas sur le territoire suisse, il s'agit d'une opération réalisée à l'étranger qui n'est en principe pas soumise à la TVA suisse.

##### 3.2.1 Principe du lieu du prestataire

Selon l'article 14 alinéa 1 LTVA, est réputé lieu de la prestation de services (sous réserve des alinéas 2 et 3), l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie. En l'absence d'un tel siège ou d'un établissement stable, le lieu de la prestation est réputé être le domicile du prestataire ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Toutes les prestations de services qui ne sont pas expressément énumérées à l'article 14 alinéas 2 et 3 LTVA tombent sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA, par exemple :

- les prestations de la restauration ;
- les prestations dans le domaine de la récupération ;
- les prestations dans le domaine des traitements médicaux et des soins corporels ;
- les prix dotant des concours d'architecture sans projet de construction concret (avec projets de construction v. chif. 3.2.2) ; par contre, un prix représentant une distinction, par exemple pour l'œuvre complète d'un architecte, n'est en règle générale pas soumis à la TVA car il n'y a pas échange de prestations ;
- les prestations d'intermédiaires.

##### 3.2.2 Lieu de situation de l'immeuble<sup>1</sup>

La prestation de services **en relation étroite avec un bien immobilier** est réputée fournie à l'endroit où se trouve le bien-fonds. Ceci vaut indépendamment du fait que le bénéficiaire de la prestation ait son siège sur le territoire suisse ou à l'étranger. Sont régis par cette disposition (liste exhaustive), l'administration ou l'estimation de biens immobiliers, les prestations de services en relation avec l'ac-

<sup>1</sup> Précision de la pratique

quisition ou la constitution de droits réels immobiliers, ainsi que les prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes ou d'ingénieurs, y compris les prix dotant des concours d'architecture pour des projets de constructions concrets (art. 14 al. 2 let. a LTVA). Les prix dotant des concours d'architecture sans projet de construction concret sont traités sous chiffre 3.2.1 (principe du lieu du prestataire). Par contre, la cession et la constitution de droits réels immobiliers comme le droit de préemption ou le droit de superficie sont exclues du champ de l'impôt (art. 18 chif. 20 LTVA).

En principe, **toutes les autres prestations de services** en relation avec un bien-fonds relèvent du principe du lieu du destinataire (☞ chif. 3.2.5), comme par exemple les prestations de conseil (en relation avec l'acquisition, la location ou la recherche de tels objets), la représentation en justice (aussi devant le Tribunal des baux) ainsi que les demandes d'autorisation selon la lex Koller. Les prestations dont il est prouvé qu'elles ont été fournies à des missions diplomatiques, des représentants diplomatiques, des organisations internationales, etc. ne sont pas soumises à la TVA (art. 20 LTVA).

Les véritables **prestations d'intermédiaires liées à des biens immobiliers** au sens de l'article 11 alinéa 1 LTVA (☞ ch. 192 ss) sont en relation avec l'acquisition de ces biens, de sorte que ce genre de prestations d'intermédiaires sont à traiter conformément à l'article 14 alinéa 2 lettre a LTVA. De ce fait, le caractère de l'imposition dépend du lieu de situation de l'immeuble. Si ce dernier se trouve sur le territoire suisse la TVA est due au taux normal, alors que s'il se trouve à l'étranger aucune TVA n'est due sur la prestation d'intermédiaire. Par contre, s'il n'y a pas représentation directe au sens du ch. 192 ss, il s'agit, en ce qui concerne la contre-prestation pour la « prestation intermédiaire », de « finder's fees » (autrement dit d'acquisition et apport de clients), dont le traitement fiscal est régi par l'article 14 alinéa 3 lettre c LTVA (principe du lieu du destinataire).

### 3.2.3 Lieu de l'exercice de l'activité

Selon l'article 14 alinéa 2 lettre b à d LTVA, est réputé lieu de la prestation de services :

- **pour des prestations de transport :**  
le pays où le trajet est effectué.  
☞ Pour de plus amples informations se référer à la brochure « Transports ».
- **pour des activités accessoires aux transports, telles que le chargement, le déchargement, le transbordement, l'entreposage et les activités analogues :**  
le lieu où le prestataire exerce effectivement ces activités.

Cette réglementation s'applique aux prestations indépendantes. Si, par contre, ces prestations constituent des prestations accessoires à une prestation de transport régie par l'article 14 alinéa 2 lettre b LTVA, elles doivent être traitées fiscalement comme cette dernière.

Le transport ou l'expédition transfrontalière effectué en relation avec une exportation ou une importation de biens, ainsi que toutes les activités accessoires y afférentes, sont exonérées de l'impôt en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 5 LTVA.

☞ Pour de plus amples informations se référer à la brochure « Transports ».

- **pour des prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives ou des prestations analogues, y compris les prestations de l'organisateur :**

le lieu où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ces activités, c'est-à-dire le lieu où la manifestation, le congrès, la foire, etc. se déroule.

☞ Pour de plus amples informations se référer aux brochures « Formation et recherche », « Culture », « Sport » ainsi qu'à la notice « Manifestations culturelles et sportives et autres festivités ».

### 3.2.4 Principe du lieu de destination

Selon l'article 14 alinéa 2 lettre e LTVA, pour les prestations de services dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire, l'endroit auquel cette prestation de services est destinée est réputé lieu de la prestation de services.

☞ Pour de plus amples informations se référer à la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

### 3.2.5 Principe du lieu du destinataire

Selon l'article 14 alinéa 3 LTVA, est réputé lieu des prestations de services énumérées ci-après l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité :

- la cession et la concession de droits immatériels et de droits analogues (p. ex. droits d'auteurs, droits de brevet, licences, droits à la marque, dessins et modèles, droits de fabrication, droits d'édition, droits de films et droits d'exploitation ainsi que **droits d'organisation de manifestations sportives**<sup>2)</sup> ;

2 Changement de la pratique entré en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2005 (depuis lors l'octroi d'un tel droit d'organisation est soumis à la TVA au taux normal).

La mise à disposition de mémoire appartient également à cette catégorie, mais pas la location de composants hardware clairement désignés, tels que serveurs, lignes spécialisées ou d'autres parties d'installations permettant la transmission de données. Ces prestations valent livraison, selon l'article 6 alinéa 2 lettre b LTVA.

- b. les prestations relevant du domaine publicitaire (p. ex. projets, annonces, publicité télévisée ou radiophonique), dans la mesure où il ne s'agit pas de livraisons de biens ou de prestations dans le domaine des avis sans but publicitaire (p. ex. emplois mis au concours) ;
- c. les prestations des conseillers, gestionnaires de fortune, fiduciaires, bureaux d'encaissement, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, notaires (en relation avec des biens immobiliers voir chif. 3.2.2), experts-comptables, interprètes et traducteurs, les prestations de management et les prestations analogues (p. ex. travaux de secrétariat tels que prise des commandes, service téléphonique, correspondance, rédaction de procès-verbaux, acquisition de clients, organisation de manifestations<sup>3</sup>);

Par **prestations de services en matière de management**, on entend en particulier les prestations de services suivantes :

- *exercice de fonctions dirigeantes ;*
  - *fonctions administratives (p. ex. surveillance et coordination des activités ou intérêts au sein d'un groupe de sociétés) ;*
  - *prestations de conseil de tout genre (p. ex. concernant la planification financière ou en relation avec la création de nouveaux bureaux ou la constitution de nouvelles sociétés) ;*
  - *échange, procuration ou traitement d'informations ;*
  - *prestations de service dans le domaine du traitement électronique des données (conseils, évaluation et autres prestations de services similaires) ;*
  - *prestations dans le domaine de la publicité (☞ voir également let. b ci-dessus), prestations de services dans le domaine des relations publiques ;*
  - *développement de programmes de promotion des ventes et de marketing, élaboration d'études et d'analyses de marché ;*
  - *établissement de statistiques ;*
  - *exercice de fonctions comptables.*
- d. le traitement des données (dans lequel est inclus le traitement des données du mandant ainsi que la transmission des résultats) ; la fourniture d'informations et les prestations analogues, p. ex. communication des noms et adresses de clients potentiels moyennant contre-prestation (rétrocession ou « finder's fee ») ou encore la fourniture des résultats dans le domaine de l'étude

<sup>3</sup> **Changement de pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008.** Concernant les prestations de services d'un organisateur en cas de représentation directe, voir la brochure « Formation et recherche ».

de marché. Vaut également fourniture d'informations la mise à disposition d'informations via Internet (téléchargements), SMS, numéros de téléphone payant ou d'autres médias électroniques.

Les prestations d'intermédiaires au sens de l'article 11 alinéa 1 LTVA doivent être traitées fiscalement selon l'article 19 alinéa 2 chiffre 8 LTVA (☞ chif. 3.4).

Les prestations d'analyse<sup>4</sup> ainsi que la simple évaluation ou expertise d'un bien avec remise d'un rapport écrit sur le résultat, valent également fourniture d'informations (p. ex. estimation de la valeur de timbres postaux, de bijoux ou de voitures anciennes, analyse de biens par des laboratoires, expertise de véhicules accidentés par des experts).<sup>5</sup>

Cependant, si d'autres prestations sont liées à ces prestations d'analyse ou d'expertises, (p. ex. l'entretien technique des biens à contrôler, ou le contrôle de fonctionnalité d'installations techniques ou de dérangements), celles-ci valent livraisons de biens (☞ chif. 1.2.1).

- e. les prestations de services en matière de télécommunications (notamment le procédé technique d'accès à des réseaux de communication et la transmission de messages par voie électronique) ;
  - ☞ Pour de plus amples informations se référer à la brochure « Télécommunications ».
- f. la renonciation totale ou partielle à exercer une activité industrielle ou professionnelle ou à faire valoir l'un des droits énumérés dans la présente liste ;
- g. la location de services, indépendamment du lieu de travail ;
- h. les opérations bancaires, financières ou d'assurances, y compris celles de réassurances, à l'exception de la location de coffres-forts.
  - ☞ Pour de plus amples informations se référer à la brochure « Finance ».

En ce qui concerne les prestations de gestion et d'exploitation d'aéronefs (aircraft-management) et les prestations correspondantes se rapportant spécialement à des navires, à des wagons de chemin de fer et à des conteneurs, ainsi que des parties de prestations du genre précité, le lieu de la prestation est également réputé être l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique (art. 1a OLTVA).<sup>6</sup>

4 Concernant la définition des prestations d'analyse voir la brochure « Formation et recherche »

5 Changement de la pratique entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007

6 Changement de l'ordonnance entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2006.

S'il est établi par des documents comptables et des pièces justificatives que le lieu de telles prestations de services se trouve à l'étranger, c'est-à-dire que le co-contractant et le destinataire de la facture ont leur siège à l'étranger, ces chiffres d'affaires ne sont pas soumis à la TVA. Si tel n'est pas le cas, les prestations de services sont soumises à la TVA au taux normal, indépendamment du fait que le prestataire de services puisse transférer la TVA au destinataire ou pas.

En cas de facturation de prestations exonérées et de prestations imposables, il est recommandé de les différencier par leurs libellés et leurs montants et ce, non seulement sur la facture, mais également déjà dans le contrat.

### 3.2.6 Sociétés de domicile (sociétés offshore)

Des informations concernant les sociétés de domicile se trouvent dans la brochure « Finance ».

### 3.3 Acquisitions de prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger

Selon l'article 10 LTVA, le destinataire assujéti en vertu de l'article 24 LTVA doit déclarer l'acquisition d'une prestation de services, pour autant qu'il s'agisse :

- a. soit d'une prestation de services tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire ☞ chif. 3.2.5), fournie sur le territoire suisse par une entreprise non assujéti sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujétissement au sens de l'article 27 LTVA,
- b. soit d'une prestation de services imposable tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire ☞ chif. 3.2.1) que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert et utilise ou exploite sur le territoire suisse.

Conformément à l'article 24 LTVA, est assujéti à l'impôt quiconque, au cours d'une année civile, acquiert pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si cet acquéreur n'est pas déjà assujéti selon l'article 21 alinéa 1 LTVA, l'assujétissement se limite à ces acquisitions. La personne assujéti en vertu de l'article 21 LTVA déclare toutes ses acquisitions dans le décompte TVA. Si le montant total des acquisitions de prestations de services ne dépassent pas 10'000 francs au cours de l'année civile, l'impôt préalable peut être déduit simultanément, dans son intégralité (art. 38 al. 1 let. b LTVA).

☞ Pour de plus amples informations concernant l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger voir chiffre 5.4 ainsi que ch. 512 ss (modalités de déclaration avec l'AFC).

Le lieu d'utilisation et d'exploitation ne joue donc un rôle que pour les prestations de services au sens l'article 14 alinéa 1 LTVA. Ces prestations de services sont en principe réputées utilisées, respectivement exploitées, au lieu du siège du prestataire. Il n'y a donc dans ces cas pas d'acquisitions de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger. Sous réserve des exceptions, qui sont à examiner au cas par cas (☞ chif. 3.4).

### 3.4. Prestations d'intermédiaire (représentation directe)

Quiconque effectue une livraison ou une prestation de services expressément au nom et pour compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré comme simple intermédiaire (art. 11 al. 1 LTVA).

☞ De plus amples informations concernant les conditions formelles se trouvent sous ch. 192 ss.

L'exonération des prestations d'intermédiaire ne se détermine pas selon le chiffre 3.2 ci-dessus mais est régie par les dispositions particulières de l'article 19 alinéa 2 chiffre 8 LTVA. Ainsi, pour qu'une prestation d'intermédiaire soit exonérée de l'impôt, il est déterminant que l'opération faisant l'objet de l'entremise soit exonérée conformément à l'article 19 LTVA ou qu'elle soit réalisée uniquement à l'étranger.<sup>7</sup>

## 4. Option

Afin de préserver la neutralité concurrentielle ou de simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser l'imposition d'opérations exclues du champ de l'impôt (art. 26 LTVA ; ch. 683 ss), ou l'assujettissement d'entreprises à titre volontaire (art. 27 LTVA ; ch. 688 ss). Dans les deux cas d'option, il est nécessaire de faire une demande écrite auprès de l'AFC.

### Exemple

*Une fiduciaire, qui n'est pas inscrite dans le registre des contribuables en qualité d'assujettie TVA, conseille essentiellement des clients étrangers. Cette fiduciaire a la possibilité de se faire enregistrer comme contribuable TVA en vertu de l'article 27 LTVA, en raison des prestations de services régies par l'article 14 alinéa 3 lettre c LTVA qu'elle fournit à l'étranger. La déduction de l'impôt préalable grevant les prestations acquises sur le territoire suisse et de ce fait soumises à la TVA, est possible conformément à l'article 38 ss, en particulier selon l'article 38 alinéa 3 LTVA.*

<sup>7</sup> Les prestations d'un représentant (représentation directe) ayant le siège de son activité commerciale ou un établissement stable à l'étranger sont à imposer par le bénéficiaire de la prestation sur le territoire suisse (art. 10 let. b LTVA), si l'opération négociée est réalisée sur le territoire suisse ou si elle ne peut pas être exonérée selon l'article 19 LTVA.

Une entreprise qui a opté en vertu de l'article 27 LTVA et qui a acquis, avant le début de l'option, des prestations de services imposables d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 10 LTVA), peut déclarer ces prestations ultérieurement, dans son premier décompte TVA et déduire l'impôt préalable (art. 38 al. 1 let. b LTVA), pour autant que les prestations de services acquises soient ou aient été destinées à des buts imposables.<sup>8</sup>



L'option pour l'assujettissement d'opérations exclues du champ de l'impôt selon l'article 18 LTVA n'est possible que si ces opérations sont réputées fournies sur le territoire suisse (art. 26 LTVA). Une entreprise qui ne réalise que des opérations de ce genre, ne peut donc pas opter pour l'assujettissement au sens de l'article 27 LTVA, si ses prestations sont réputées fournies à l'étranger.

### Exemple

*La fondation Academica Platonica, qui n'est pas inscrite dans le registre des contribuables en qualité d'assujettie TVA, organise un symposium sur l'île de Mainau (étranger), sur le thème « Aristotélisme et la création des sciences modernes ». Elle ne peut opter (art. 26 al. 1 let. a LTVA) pour ses opérations exclues du champ de l'impôt selon l'article 18 chiffre 11 lettre b LTVA (prestations de formation) que si celles-ci sont réputées fournies sur le territoire suisse au sens de l'article 14 alinéa 2 lettre d LTVA. Selon cette disposition, les prestations de la fondation sont réputées fournies à l'étranger. Une option selon l'article 26 LTVA n'est donc pas possible. Par conséquent, la fondation ne peut pas non plus être assujettie à la TVA dans le cadre d'un assujettissement volontaire au sens de l'article 27 LTVA.*

## 5. Perception de l'impôt lors de l'importation

### 5.1 Aperçu

Lorsque des biens sont importés la TVA est perçue sur l'importation (☞ chif. 1.3). La TVA est perçue pour autant qu'une importation exonérée ne soit pas prévue. La perception de l'impôt relève de la compétence de l'AFD.

Lors de l'importation, sont considérés comme des biens non seulement la chose en elle-même, mais également les prestations de services ainsi que les droits qui y sont liés.

Si, lors de l'importation de supports de données, leur valeur marchande ne peut pas être fixée, la valeur du support de données y compris celle des prestations de services et des droits qui y sont liés, sont grevées de la TVA suisse (art. 73 al. 3 LTVA).

☞ Des exemples de supports de données de ce genre se trouvent sous chiffre 5.3.

Si aucun bien n'est importé, il n'est pas perçu de TVA sur l'importation. L'acquisition de prestations de services de l'étranger sans importation de biens est soumise, le cas échéant, à la TVA suisse.

☞ De plus amples informations concernant l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger sont données sous chiffres 3.3 et 5.4.

## 5.2 Importation de biens avec valeur marchande

Lorsqu'un acte d'aliénation ou une affaire de commission entraîne une importation, la contre-prestation due par l'importateur ou un tiers à sa place pour l'acquisition des biens (y compris les prestations de services et les droits qui y sont liés) est soumise à l'impôt. En cas d'affaires entre proches, la contre-prestation à imposer est celle qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 76 al. 1 let. a et art. 76 al. 2 LTVA).

Dans les autres cas la TVA est calculée sur la valeur marchande.

Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant du pays d'origine du bien, au moment de la naissance de la créance fiscale et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien y compris les prestations de services et les droits qui y sont liés (art. 76 al. 1 let. b LTVA).

La contre-prestation, ou la valeur marchande, imposable lors de l'importation, ne comprend pas seulement la valeur du bien mais également la valeur des prestations de services et des droits qui y sont liés. Des informations plus détaillées sont données par l'Administration fédérale des douanes (AFD), Direction générale des douanes, Section Taxe sur la valeur ajoutée, 3003 Berne.

## 5.3 Importation de supports de données sans valeur marchande

Si, lors de l'importation de supports de données, la valeur marchande y relative ne peut pas être fixée, la valeur du support de données y compris les prestations de services et les droits qui y sont liés sont grevés de la TVA suisse, en vertu de l'article 73 alinéa 3 LTVA (☞ chif. 1.3 et 5.1). La forme du support (papier, disquette, CD-Rom, etc.) est sans importance.

Il ressort de la définition de la valeur marchande lors de l'importation (☞ chif. 5.2), que des supports de données importés ont toujours une valeur marchande lorsqu'ils sont déclarés (y compris les prestations de services et les droits qui leur sont liés) selon leur nature et leur genre, en vue de la taxation à l'importation et

- peuvent être acquis à titre onéreux sur le marché ou
- peuvent être utilisés dans le cadre d'un contrat de licence après paiement d'un droit de licence unique et
- que la contre-prestation, respectivement le droit de licence, pour le support de données se calcule sur la base d'une valeur déjà fixée au moment de l'importation.

Il y a importation de supports de données sans valeur marchande dans les cas suivants:

- a. Importation de supports de données contenant
  - des programmes d'ordinateurs dont la licence n'est octroyée que sur paiement de droits de licences périodiques ;
  - des mises à jour ou optimisations de programmes d'ordinateurs ou de données qui ne peuvent être acquis que dans le cadre d'un contrat qui ne fixe pas le nombre et/ou la fréquence de la remise des supports de données durant la durée du contrat (p. ex. contrat de maintenance) ;
  - des programmes d'ordinateurs qui ne sont pas disponibles sur le marché (p. ex. des programmes en développement) ;
  - des programmes d'ordinateurs remis gratuitement et qui, en raison d'une programmation particulière, ne fonctionnent pas ou seulement de manière restreinte et qui ne peuvent être utilisés sans restriction qu'après l'achat d'une licence correspondante ;
  - des données pour lesquelles une contre-prestation n'est pas due pour la fabrication du support mais seulement pour le droit d'utilisation et que cette contre-prestation se calcule sur la base d'une valeur qui n'est pas fixée au moment de l'importation (p. ex. la taxe de licence est déterminée selon le nombre de supports de données copiés sur le territoire suisse) ;
  - des droits et des valeurs immatérielles cédés sur la base d'opérations juridiques indépendantes ;
  - des mémoires d'avocats remis sur la base d'opérations juridiques indépendantes ;
  - des rapports d'expertises remis sur la base d'opérations juridiques indépendantes ;

- des traductions de textes remises sur la base d'opérations juridiques indépendantes .

Il y a opération juridique indépendante lorsque les droits, les valeurs immatérielles, les mémoires d'avocats, les rapports d'expertises et les traductions de textes sont remis ou cédés indépendamment de la livraison d'un bien.



Les supports de données sans valeur marchande sont, lors du passage de la frontière, à déclarer au bureau de douane compétent en vue de la taxation à l'importation. Les prestations de services et les droits qui y sont liés seront déclarés en tant qu'acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et imposés au taux normal (art. 10 let. a LTVA en relation avec l'art. 14 al. 3 LTVA).

- b. Les plans et dessins d'architectes, d'ingénieurs ou de designers/graphistes qui sont remis sur la base d'opérations juridiques indépendantes sont assimilés aux supports de données sans valeur marchande.

Il s'agit d'une opération juridique indépendante lorsque la prestation est fournie indépendamment de la livraison d'une construction ou d'un bien mobilier.

- Il n'y a, par exemple, pas prestation en raison d'une opération juridique indépendante si un architecte livre au maître d'oeuvre, en plus de la remise des plans, la construction ou une partie de celle-ci. Dans ce cas, le traitement fiscal de la totalité de la prestation (planification et remise de la construction) est régi par l'article 6 alinéa 2 lettre a LTVA et l'article 13 lettre a LTVA (lieu de la livraison) et peut entraîner l'assujettissement de l'architecte conformément à l'article 21 ss LTVA.
- Par contre, on est en présence d'une opération juridique indépendante si l'architecte ou l'ingénieur, à part la remise des plans, n'assume que des fonctions de surveillance ou de conseil. Dans ce cas, le lieu des prestations de services et des droits liés au support de données acquis est, selon l'article 14 alinéa 2 lettre a LTVA, l'endroit où se trouve le bien immobilier. La perception de la TVA suisse sur ces prestations de services a donc lieu en vertu de l'article 14 alinéa 2 lettre a LTVA en relation avec l'article 21 ss LTVA (☞ chif. 3.2.2).

### **Exemple**

*Un architecte étranger, qui n'est pas inscrit dans le registre des contribuables en qualité d'assujetti TVA en Suisse, établit les plans pour une construction sur le territoire suisse. En même temps il surveille les travaux de constructions. La construction est toutefois exécutée par une entreprise générale suisse. L'architecte étranger sera, le cas échéant, assujetti à la TVA suisse, si il dépasse les limites légales mentionnées à l'article 21 ss LTVA.*

## **5.4 Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger**

Il y a acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger lors de l'achat de

- prestations de services selon chiffre 3.3 ;
- biens en provenance de l'étranger qui valent supports de données sans valeur marchande lors de l'importation (☞ chif. 5.3) ;
- prestations de services ou de droits liés à des biens importés mais dont la contre-prestation n'est pas encore fixée au moment de l'importation (☞ chif. 5.2).

Dans ce dernier cas (troisième point ci-dessus) la TVA sur l'importation se calcule sur la valeur marchande du bien au premier lieu de destination sur le territoire suisse et elle est perçue par l'AFD. L'acquisition des prestations de services et des droits liés au bien sera déclarée comme acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et imposée au taux normal (le cas échéant, avec la valeur facturée du bien importé).

La TVA perçue par l'AFD dans le cadre de l'importation, sur la valeur marchande du bien (uniquement) sans les prestations de services et les droits qui y sont liés, peut être déduite dans sa totalité à titre d'impôt préalable par la personne assujettie. Ceci vaut également si ces acquisitions sont destinées à une prestation non imposable, à condition toutefois que la personne assujettie soit en possession de la décision de taxation émise par l'AFD et qu'elle ait déclaré et imposé correctement les prestations de services correspondantes acquises de l'étranger. Si elle applique des taux de la dette fiscale nette, la personne assujettie peut demander un avis de crédit à l'AFC, afin d'éviter une double imposition.

☞ Pour de plus amples informations sur ce thème voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

## 5.5 Exemples de délimitation des compétences en cas d'acquisitions de prestations de l'étranger

L'aperçu ci-après donne des informations au sujet de la compétence respective de l'AFD et l'AFC pour la perception de l'impôt lors d'acquisitions de prestations de l'étranger.

Le tableau ci-dessous n'est pas exhaustif. En cas de doute concernant l'importation de biens, il y a lieu de prendre contact avec l'Administration fédérale des douanes (AFD), Direction générale, Section Taxe sur la valeur ajoutée, 3003 Berne et concernant l'acquisition de prestations de services de l'étranger, avec l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, 3003 Berne.

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

	TVA sur l'importation (compétence AFD)	TVA suisse (compétence AFC)
<b>1 Importation de musique, d'images, de films</b>		
- Importation de supports de données avec valeur marchande :		
a. Une contre-prestation spéciale est due au fournisseur pour le support de données ainsi qu'un droit de licence unique (le moment de l'échéance est sans importance)	X	
b. Une contre-prestation spéciale est à payer au fournisseur pour le support de données ainsi qu'un droit de licence calculé d'après le nombre de duplications du support de données, le nombre de spectateurs, etc.	X (contre-prestation pour le support de données)	X (licence)
c. Aucune contre-prestation spéciale n'est due au fournisseur pour le support de données, mais un droit de licence unique est à payer (le moment de l'échéance est sans importance)	X	
d. L'importateur charge un centre de copies à l'étranger de fabriquer des copies du support de données	X	
- Importation d'un support de données sans valeur marchande (☞ chif. 5.3)		X
- Données transmises par télétransmission		X
<b>2 Importation de plans ou dessins d'architectes, d'ingénieurs ou de designers/graphistes</b>		
- Plans et dessins d'architectes, d'ingénieurs ou de designers/graphistes remis sur la base d'opérations juridiques indépendantes (☞ chif. 5.3)		X
- Plans et dessins que des architectes, ingénieurs ou designers/graphistes ont fait établir par des dessinateurs ou entreprises CAD à l'étranger	X	
- Plans et dessins d'architectes, d'ingénieurs ou de designers/graphistes transmis par télétransmission de l'étranger		X
<b>3 Importation de droits et brevets de procédé</b>		
- Droits ou brevets de procédé fournis sur supports de données de toutes sortes, sur la base d'opérations juridiques indépendantes		X

	TVA sur l'importation (compétence AFD)	TVA suisse (compétence AFC)
- Importation d'un bien avec droit de licence unique (p. ex. brevet de procédé incorporé au bien importé)	X	
- Importation d'un bien (à l'exception des supports de données sans valeur marchande ; ☞ chif. 5.3) avec droit de licence à payer périodiquement (p. ex. selon la durée d'utilisation ou le nombre de pièces fabriquées, ☞ chiffre 5.2 et chiffre 5.4 troisième point)	X (valeur marchande du bien)	X (licence)
<b>4 Importation de logiciels</b>		
- Logiciels avec valeur marchande sur des supports de données de toutes sortes	X	
- Logiciels avec valeur marchande transmis par télétransmission de l'étranger		X
- Logiciels sans valeur marchande (énumération ☞ chif. 5.3)		X
- Importation de fiches (Dongle ou autres fiches semblables) ou supports de données clés permettant l'accès à un logiciel	X	
- Code d'accès pour logiciel, importé sur document papier	X (document exonéré)	X (licence)
- Code d'accès pour logiciel, acquis de l'étranger par télétransmission		X
- Droit de licence sur supports de données de toutes sortes, extension de la licence du logiciel à d'autres postes de travail		X (licence)



Les modèles de designers/graphistes, architectes ou ingénieurs ainsi que les prototypes doivent, lors du passage de la frontière, être déclarés dans tous les cas au bureau de douane compétent en vue de la taxation à l'importation (☞ chif. 1.3).