

Notice n° 22

Importation, exportation et transit de l'électricité et de gaz

Valable à partir du 1^{er} 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
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

- **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

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la notice publiée en 2002 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir du 1^{er} janvier 2002. Toutefois, dans la présente version le chapitre « Assujettissement » a été biffé, tandis que sont abordées en complément les livraisons de gaz. Cela a pour conséquence qu'elle est structurée différemment, à savoir que les chapitres ne correspondent pas à ceux de l'ancienne version de cette notice datant de l'année 2002.

Les modifications intervenues depuis le 1^{er} janvier 2002 (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^{er} janvier 2002 sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis 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
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OFEN	Office fédéral de l'énergie
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

Table des matières

	Page	
1.	Introduction	7
2.	Définitions	7
2.1	Territoire suisse	7
2.2	Courant électrique	7
2.2.1	Importation et exportation	7
2.2.2	Transit	8
2.2.3	Echange	8
2.3	Gaz	8
2.3.1	Importation et exportation	8
2.3.2	Transit	8
3.	Lieu de la livraison	8
3.1	Généralités	8
3.2	En ce qui concerne le courant électrique	9
3.3	En ce qui concerne le gaz	9
4.	Livraison transfrontalière de courant électrique	9
4.1	Exportation de courant électrique	9
4.2	Echange d'électricité	10
4.3	Approvisionnement des pays limitrophes	11
5.	Impôt à l'importation	11
5.1	Electricité (courant électrique)	11
5.2	Gaz	12
6.	Droits de faire passer le courant	12
7.	Cas particuliers	13
7.1	Livraison d'électricité sur le territoire suisse par une entreprise ayant son siège à l'étranger	13
7.2	Courtage (broker)	13
7.3	Opérations en chaîne et opérations en cascade	14
7.4	Négociation de certificats d'émissions	15
7.5	Adjudication de capacités d'énergie à l'importation et à l'exportation	15
7.6	Troc d'électricité (location – SWAP)	16
7.7	Fonds de compensation des prix (basé p. ex. sur la Loi sur l'énergie ; RS 730.0)	16
8.	Transactions sur dérivés	16
8.1	Contrats d'options call/put	16
8.2	Contrat de swap lié à un indice (swap = échange)	17
8.3	Déduction de l'impôt préalable	17

1. Introduction

La présente notice est destinée aux entreprises qui effectuent des livraisons transfrontalières d'électricité (courant électrique) et de gaz. Elle renseigne les entreprises sises aussi bien en Suisse qu'à l'étranger, ainsi que leurs représentants quant à leurs droits et obligations en matière de TVA suisse. En plus de la LTVA et de l'OLTVA, il est judicieux de tenir compte également des indications figurant dans d'autres publications de l'Administration fédérale des contributions (AFC), notamment les Instructions sur la TVA et la brochure « Collectivités publiques ». Il est de plus conseillé aux entreprises qui ne sont pas encore enregistrées en tant qu'assujetti de consulter la brochure « Assujettissement à la TVA ».

En vertu des articles 6 alinéa 3 et 73 alinéa 2 lettre b LTVA, le courant électrique et le gaz sont assimilés à des biens. Par conséquent, on est en présence d'une livraison de biens lorsque le pouvoir de disposer économiquement du courant électrique et du gaz est accordé à une personne en son propre nom.

L'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par une décision de taxation de l'AFD (art. 20 LTVA). L'importation de biens est soumise à la TVA, y compris les biens qui peuvent être introduits en franchise de droits de douane sur le territoire suisse (art. 73 LTVA).

Une réglementation spécifique du trafic transfrontalier de l'électricité s'avère incontournable dans la mesure où les importations, exportations et transits de courant électrique ne sont pas saisis au moment du passage de la frontière par l'AFD (☞ chif. 4). Par contre, les livraisons transfrontalières de gaz sont saisies au moment du passage de la frontière par l'AFD. La Direction générale des douanes, Section TVA, Monbijoustrasse 40, 3003 Berne, donne de plus amples informations concernant le traitement fiscal de telles livraisons transfrontalières.

2. Définitions

2.1 Territoire suisse

Est considéré comme « territoire suisse » le territoire de la Confédération et les territoires étrangers conformément aux conventions internationales (Principauté de Liechtenstein et commune allemande de Büsingen).

☞ D'autres informations sur le sujet « territoire suisse » se trouvent sous ch. 367.

2.2 Courant électrique

2.2.1 Importation et exportation

Par « importation de courant électrique », on entend toutes les acquisitions convenues à l'avance (programme d'achat) d'énergie électrique en provenance de l'étranger (☞ chif. 5) qui ne sont pas destinées à la réexportation (flux de transit). Sont considérées comme « exportation de courant électrique », toutes les livraisons convenues d'avance d'énergie électrique à destination de l'étranger

loco frontière (☞ chif. 4.1) et l’approvisionnement des pays voisins par le propre réseau du fournisseur d’énergie électrique.

2.2.2 Transit

Sont réputés « transit de courant électrique », tous les transports convenus d’avance d’énergie électrique provenant de l’étranger qui entre en Suisse et retourne ensuite à l’étranger. A cet effet, il est en principe nécessaire de se faire octroyer le droit d’utiliser le réseau de distribution ou de transport (les termes « réseau de distribution » et « réseau de transport » véhiculent le même sens et sont donc employés indistinctement dans la présente publication) du courant électrique.

2.2.3 Echange

Il faut entendre par « échange de courant électrique », toutes les opérations convenues d’avance portant sur le courant électrique au cours desquelles s’effectuent de manière décalée dans le temps une vente et un achat. En raison du décalage temporel entre la vente et l’achat, il peut en résulter des différences de qualité, différences qui sont compensées au moyen de facteurs d’échange. Il en résulte donc que les quantités d’électricité achetées et vendues peuvent être différentes. Les quantités d’électricité injectées (vendues) et retirées (achetées) sont converties au moyen des facteurs d’échange dont il résulte des avoirs ou des obligations.

2.3 Gaz

2.3.1 Importation et exportation

L’importation et l’exportation de gaz par gazoduc sont saisies par l’AFD. L’exportation sera de ce fait prouvée par une décision de taxation de l’AFD.

2.3.2 Transit

Les livraisons de gaz qui se trouvent sous surveillance douanière et qui sont destinées à être transportées à l’étranger sont exonérées de la TVA en vertu de l’article 19 alinéa 2 chiffre 3 LTVA. L’exonération fiscale sera - dans le cas d’une livraison - documentée par le contrat de livraison, la facture et la preuve du paiement. Dans le cas d’un transfert, l’exonération fiscale sera documentée par le contrat de transport ou la facture de l’exploitant du gazoduc. Dans le sens d’une simplification, le transit de gaz ne doit pas, en vertu de l’article 45 LD, être saisi par l’AFD.

3. Lieu de la livraison

3.1 Généralités

En vertu de l’article 13 LTVA, est réputé lieu de la livraison de biens l’endroit où :

- le bien se trouve 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 ;

- commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers.

3.2 En ce qui concerne le courant électrique

En cas de livraison de courant électrique à destination du territoire suisse (importation de courant électrique), le fournisseur ayant son siège à l'étranger sera assujéti à la TVA suisse si l'énergie électrique livrée est transformée sur le territoire suisse avant sa remise à l'acquéreur, c'est-à-dire lorsque l'énergie est délivrée au destinataire à une tension différente (p. ex. haute tension) que celle à laquelle elle était lors de sa livraison depuis l'étranger à destination du territoire suisse. Dans ce cas, le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse.

Est réputé lieu de la livraison 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 (art. 13 LTVA). Par conséquent, le lieu de la livraison est l'endroit où se trouve la station de transformation du courant.

3.3 En ce qui concerne le gaz

Pour déterminer le lieu de livraison, les dispositions générales relatives aux livraisons sont applicables (☞ chif. 3.1).

4. Livraison transfrontalière de courant électrique

4.1 Exportation de courant électrique

Toute livraison contractuelle de courant électrique à destination de l'étranger sera annoncée mensuellement à l'OFEN. Par conséquent, les prestataires (fournisseurs contractuels d'électricité) saisiront la quantité et la valeur de leurs livraisons mensuelles de courant électrique à destination de l'étranger (exportation) et transmettront ces données à l'OFEN. De surcroît, les importations et exportations d'électricité seront annoncées quotidiennement et à l'avance à l'entreprise SWISSGRID AG¹, Werkstrasse 12, 5080 Laufenburg. Le total mensuel des quantités annoncées quotidiennement à l'entreprise SWISSGRID AG correspond à la quantité d'électricité annoncée mensuellement à l'OFEN. Ces déclarations permettent à l'AFC de contrôler la justesse des décomptes TVA (importation et exportation). Lors de contrôle TVA, les déclarations faites à SWISSGRID AG, ainsi que celles portées à la connaissance de l'OFEN, seront en principe présentées à l'AFC.

Les échanges transfrontaliers d'électricité destinés à compenser les déséquilibres commerciaux (différence entre l'achat et la vente) existant à l'intérieur de ce que l'on appelle les « cercles-bilans » (Bilanzkreisen) sis à l'étranger, seront également annoncés selon les principes susmentionnés et désignés spécialement.

Les déclarations énoncées ci-dessus seront conservées et classées en bon ordre durant le délai de prescription, tant chez l'exportateur que chez SWISSGRID AG.

¹ Anciennement ETRANS AG.

L'AFC peut en vertu de l'article 61 LTVA, consulter en tout temps ces déclarations ou exiger que lui soit fourni à titre gratuit tout renseignement à ce sujet. Si les déclarations requises ne peuvent pas être produites, les livraisons de courant électrique en question seront imposées au taux normal.

Sur les factures d'exportation, il y a lieu d'indiquer également le pays de destination à côté de la mention « loco CH », par exemple « loco CH / pays de destination ». Les livraisons désignées autrement, comme « loco CH » - sans indication du pays de destination – ou « loco CH / frontière Nord », sont censées être des livraisons imposables sur le territoire suisse.

4.2 Echange d'électricité

En cas d'échange d'électricité – sans établissement mutuel de factures – entre des contribuables décomptant selon la méthode effective et autorisés à opérer entièrement la déduction de l'impôt préalable, la réglementation suivante est applicable :

Pour chaque opération (contrat individuel d'échange de courant), les flux mensuels d'électricité (ventes et achats) en terme de volume (sans attestation quant à la valeur) seront comptabilisés dans les comptes courants en électricité (compte d'échange). Jusqu'à nouvel avis, il n'y a pas lieu de déclarer ces opérations dans le décompte TVA ; elles doivent toutefois pouvoir être prouvées en tout temps de manière détaillée au moyen de pièces justificatives. Cette procédure simplifiée ne vaut exclusivement et sans préjudice que pour de tels échanges d'énergie, ainsi que lors d'échanges internationaux d'énergie électrique pour des entreprises assujetties à la TVA en Suisse. Dans ce dernier cas, outre les registres susmentionnés, les preuves selon le chif. 4.1 sont également à fournir.

Cette procédure n'est pas applicable lorsque

- un participant à l'échange n'est pas assujetti ;
- un des participants assujettis n'est pas autorisé à opérer la déduction de l'impôt préalable dans sa totalité (p. ex. en raison de la réduction de la déduction de l'impôt préalable consécutive à l'obtention périodique de subventions d'exploitation et/ou de la réalisation régulière de chiffres d'affaires exclus de la TVA) ;
- il est décompté selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.

Dans ces cas, les prestations fournies seront facturées réciproquement en quantité et en valeur, et imposées en conséquence.

Au contraire des subventions d'exploitation obtenues périodiquement, les contributions d'investissement affectées à un objet particulier, qui entraînent

une réduction de la déduction de l'impôt préalable attribuable à l'objet subventionné en question, ne produisent aucun effet sur l'application de la procédure simplifiée.

4.3 **Approvisionnement des pays limitrophes**

En cas d'approvisionnement transfrontalier par des entreprises d'électricité domiciliées sur le territoire suisse au moyen de leur propre réseau de distribution installé à l'étranger, l'AFC admet une copie de la déclaration fiscale du pays d'importation comme preuve d'exportation valable au sens de l'article 20 LTVA.

5. **Impôt à l'importation**

En principe, la TVA à l'importation de biens est régie par la législation douanière. Est soumise à la TVA l'importation de biens, y compris ceux qui peuvent être introduits en franchise de droits de douane sur le territoire suisse (art. 73 al. 2 let. b LTVA).

5.1 **Electricité (courant électrique)**

Lors de l'importation de courant électrique, il y a lieu d'appliquer, en ce qui concerne les déclarations, les mêmes principes que ceux décrits sous chif. 4.1. Les importations seront annoncées, aussi bien à l'OFEN qu'à SWISSGRID AG², selon les mêmes critères que ceux applicables à l'exportation.

Conformément à ces annonces, les importations seront déclarées sous chiffre 090 du décompte TVA « Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger » et imposées de manière correspondante. Si les conditions relatives à la déduction de l'impôt préalable aux termes de l'article 38 LTVA sont remplies, il est possible dans le même décompte TVA de procéder à la déduction de la TVA ainsi déclarée, à titre d'impôt préalable, sous chiffre 110 « Impôt préalable déductible grevant les acquisitions de biens et de prestations de services ».

Cette procédure prévue d'entente avec l'AFD demeure valable jusqu'à nouvel avis. Elle sera révisée s'il apparaît qu'elle est inopportune pour des raisons touchant à la neutralité concurrentielle ou d'autres faits nouveaux (p. ex. saisie douanière de telles importations).



Les importateurs d'électricité non assujettis déclareront trimestriellement leurs importations à l'AFC afin que la TVA due puisse être prélevée. Ceci est également applicable aux importations d'électricité qui s'élèvent à moins de 10'000 francs par année.

5.2 Gaz

L'AFD perçoit la TVA sur les importations de gaz amené par gazoduc (art. 73 al. 2 let. b LTVA).

6. Droits de faire passer le courant

Quiconque concède à un tiers le droit d'utiliser un réseau de distribution (en particulier l'octroi de capacités de transport et/ou droits de faire passer le courant), fournit une prestation de services relevant de l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA. Le lieu de fourniture de cette prestation de services est l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, est réputé lieu de fourniture l'endroit du domicile (donc du destinataire de la prestation) ou le lieu à partir duquel celui-ci exerce son activité.

Si le destinataire a son siège sur le territoire suisse, la prestation de services est imposable au taux normal. Si le destinataire a son siège à l'étranger, la prestation de services n'est pas soumise à la TVA.

Une entreprise ayant son siège sur le territoire suisse qui acquiert le droit d'utiliser le réseau de distribution d'une entreprise sise à l'étranger non assujettie à la TVA suisse, imposera et déclarera l'acquisition de cette prestation de services au taux normal (art. 10 let. a en relation avec l'art. 24 LTVA).

Les dépenses relatives à des prestations de services qui sont réputées fournies à l'étranger au sens de l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA, donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 3 LTVA).

Exemples

L'exploitant d'un réseau électrique achemine l'électricité pour le compte d'un fournisseur sis en Allemagne au client de celui-ci domicilié en Autriche. Le droit d'utiliser son réseau de transport que concède l'exploitant relève d'une prestation de services au sens de l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA. Le lieu de fourniture de cette prestation de services est l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable. C'est pourquoi cette prestation de services, réputée fournie à l'étranger, n'est pas soumise à la TVA.

L'exploitant d'un réseau électrique achemine l'électricité pour le compte d'un fournisseur sis sur le territoire suisse au client de celui-ci domicilié en Italie. L'exploitant de réseau octroie donc le droit d'utiliser son réseau de transport. Le lieu de fourniture de cette prestation de services est l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable (art. 14 al. 3 let. a LTVA). Or, étant donné que le destinataire du droit d'utiliser ce réseau de transport a son siège sur le territoire suisse, il s'agit en l'état d'une prestation de services imposable au taux normal.

7. Cas particuliers

Les opérations suivantes seront traitées comme suit en matière de TVA :

7.1 Livraison d'électricité sur le territoire suisse par une entreprise ayant son siège à l'étranger

Une entreprise sise à l'étranger (fournisseur de la prestation) vend du courant électrique sur le territoire suisse. Ceci est le cas quand le courant électrique est transformé avant d'être distribué aux consommateurs. Le lieu de la livraison (début de la livraison) se trouve dans ce cas sur le territoire suisse. L'entreprise (fournisseur du courant électrique) s'annonce en tant que personne assujettie auprès de l'AFC (art. 71 al. 2 LTVA [désignation d'un représentant fiscal et fourniture de sûreté]), dès lors qu'elle réalise au travers de ces livraisons un chiffre d'affaires supérieur à 75'000 francs par année (art. 21 LTVA). Ceci est également applicable aux entreprises ayant leur siège à l'étranger qui tiennent ce que l'on appelle un « groupe-bilan³ » (Bilanzgruppe) sur le territoire suisse et effectuent des livraisons d'énergie sur le territoire suisse par l'intermédiaire dudit groupe-bilan.

Exemples

Une entreprise sise à l'étranger passe des contrats avec des clients domiciliés sur le territoire suisse par lesquels elle s'engage à les approvisionner en électricité (à la tension appropriée pour le client). En raison de l'engagement pris d'approvisionner le client en fonction de ses besoins, la livraison commence toujours sur le territoire suisse parce que le client n'est pas approvisionné en courant à haute tension, mais à moyenne ou basse tension, qui nécessite une transformation sur le territoire suisse. De ce fait, l'entreprise peut, selon l'article 21 en relation avec l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA, être assujettie à la TVA.

Une entreprise ayant son siège à l'étranger conclut des contrats avec différents clients en vue de leur approvisionnement en électricité à haute tension sur le territoire suisse. Si cette entreprise acquiert le courant électrique à haute tension en partie sur le territoire suisse pour le revendre (vente à partir de ce que l'on appelle un groupe-bilan), elle demandera à être immatriculée en qualité de contribuable TVA, dès lors que les limites déterminant l'assujettissement sont dépassées (art. 21 en relation avec l'art. 25 al. 1 let. a LTVA).

7.2 Courtage (broker)

Le courtier proprement dit est un négociant en papiers-valeurs ou un broker qui effectue des opérations boursières pour le compte de tiers, c'est-à-dire sur mandat de ses clients. Dans le commerce d'électricité, on emploie le terme de « broker » ou également « d'intermédiaire » lorsqu'un entrepreneur met en relation d'affaires un vendeur et un acheteur. Ou bien le courtier agit pour le compte d'un acheteur potentiel et lui recherche un vendeur ou vice-versa. L'opération

³ Une entreprise acquiert de l'électricité sur le territoire suisse qui lui est vendue par divers fournisseurs indigènes ou étrangers et la revend à partir du territoire suisse à un ou plusieurs clients ayant le siège sur le territoire suisse et/ou à l'étranger. En ce qui concerne l'exonération fiscale, voir chif. 4.1.

commerciale se concrétise en règle générale sur papier à l'en-tête du courtier, mais au nom du vendeur ou de l'acheteur. Le courtier perçoit de l'acheteur ou du vendeur une rémunération (commission) pour sa prestation. Du point de vue de la TVA, cette prestation relève d'une prestation de services au sens de l'article 7 en relation avec l'article 14 alinéa 3 lettre d LTVA (fourniture d'information, « finder's fees »).

Exemples

Un courtier sis en France trouve pour un fournisseur domicilié en Suisse un client ayant son siège en Allemagne. Le fournisseur domicilié en Suisse effectue la livraison de l'énergie indigène au client en Allemagne. La contre-prestation provenant de cette livraison est exonérée de l'impôt (exportation, art. 19 al. 2 ch. 1 LTVA). La commission d'apport de client que le fournisseur en Suisse verse à son courtier sis en France doit être imposée par ce fournisseur dans son décompte TVA à titre d'acquisition d'une prestation de services d'un entrepreneur ayant son siège à l'étranger (art. 10 let. a en relation avec l'art. 24 LTVA). Le fournisseur peut, dans le cadre de son droit à déduire l'impôt préalable, faire valoir la déduction de l'impôt préalable dans le même décompte TVA.

Un courtier sis sur le territoire suisse trouve pour un fournisseur domicilié en Suisse un client ayant son siège en Allemagne. Le fournisseur domicilié en Suisse effectue la livraison de l'électricité indigène au client en Allemagne. La contre-prestation provenant de cette livraison est exonérée de l'impôt (exportation, art. 19 al. 2 ch. 1 LTVA). Le courtier assujetti imposera au taux normal la commission qu'il reçoit du fournisseur. Le fournisseur assujetti à la TVA suisse peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

Un courtier sis sur le territoire suisse trouve pour un fournisseur domicilié en Allemagne un client assujetti ayant son siège en Suisse. Le fournisseur domicilié en Allemagne effectue la livraison de l'énergie (au moyen d'un réseau électrique à haute tension) à destination du territoire suisse. Son client convertit lui-même l'énergie à la tension souhaitée et il est, de ce fait, considéré comme l'importateur de cette électricité. Le client assujetti (importateur) déclarera donc cette acquisition dans son décompte TVA sous la rubrique « Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger » (☞ chif. 5.1). La commission que le courtier encaisse du fournisseur domicilié en Allemagne pour l'apport de clients n'est pas soumise à la TVA suisse, étant donné que le lieu de la prestation de services qu'il a fournie est l'endroit où le destinataire de sa prestation de services a son siège (art. 14 al. 3 let. d LTVA).

7.3 Opérations en chaîne et opérations en cascade

Si un actionnaire domicilié à l'étranger détient une participation dans une usine électrique située sur le territoire suisse et qu'il a droit statutairement à une quote-part de l'énergie produite proportionnellement à la valeur de sa participation, qui est livrée seulement sur son ordre à des acquéreurs suisses, alors ledit actionnaire peut devenir assujetti sur le territoire suisse. Le lieu de la livraison est

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 (art. 13 let. b LTVA). Dans un tel cas, l'usine électrique effectuée également à son actionnaire étranger une livraison sur le territoire suisse imposable au taux normal. L'exonération est possible en cas d'exportation depuis l'usine pour autant que les exigences selon chif. 4.1 soient remplies.

Si un actionnaire domicilié sur le territoire suisse détient une participation dans une usine électrique située à l'étranger et qu'il a droit statutairement à une quote-part de l'énergie produite proportionnellement à sa participation, qui, selon ses instructions, lui est livrée sur le territoire suisse, par exemple à raison de 30%, et depuis l'usine directement à un acquéreur sis à l'étranger, par exemple à concurrence de 70%, le traitement fiscal s'effectue comme suit :

La part de 30% livrée à l'actionnaire à destination du territoire suisse relève d'une importation d'électricité. L'actionnaire la déclarera dans son décompte TVA sous la rubrique « Acquisitions de prestations de services d'entreprise ayant leur siège à l'étranger ». Le solde de 70% constitue une livraison d'électricité à l'étranger qui n'est donc pas soumise à la TVA sur le territoire suisse.

7.4 **Négociation de certificats d'émissions⁴**

En vue de limiter les émissions de gaz à effet de serre, un système de certificats d'émissions a été introduit dans le cadre de la convention sur le climat (protocole de Kyoto). Ainsi, dans le but de protéger l'environnement, les Etats s'engagent à ne pas dépasser une certaine quantité d'émissions de gaz à effet de serre et ils délivrent aux entreprises qui n'atteignent pas les limites fixées d'émission autorisée des certificats appelés « d'émissions ». Ces droits sont négociables dans des bourses spéciales. Les entreprises qui dépassent leur quota peuvent, afin de compenser le surplus d'émissions qu'elles ont produites, acquérir de tels droits d'émissions. Ces droits relèvent d'une prestation de services imposable au taux normal conformément à l'article 7 alinéa 2 lettre a LTVA. Le lieu de fourniture de cette prestation de services est régi par les dispositions de l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA (principe du lieu du destinataire).

7.5 **Adjudication de capacités d'énergie à l'importation et à l'exportation⁵**

En cas de demande dépassant les capacités de fourniture aux stations de transfert à la frontière, la réservation de capacités suffisantes d'énergie est octroyée par le biais d'un système de mise aux enchères. L'adjudicataire obtient de SWISS-GRID AG⁶ le droit de livrer de l'énergie électrique au-delà de la frontière. Il lui sera ainsi accordé le droit d'accéder au réseau suisse de distribution d'électricité. Indépendamment de cela, les propriétaires des réseaux d'électricité situés des deux côtés de la frontière peuvent réclamer le versement d'une contre-prestation

4 Précision de la pratique

5 Précision de la pratique

6 Anciennement ETRANS AG.

pour l'utilisation de leur réseau, respectivement le transport de l'électricité. Ce droit, selon l'article 7 alinéa 2 lettre a LTVA, constitue une prestation de services imposable au taux normal. Le lieu de fourniture de cette prestation de services est régi par les dispositions de l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA (principe du lieu du destinataire).

7.6 **Troc d'électricité (location – SWAP)**

Il y a troc d'électricité lorsque deux entreprises A et B, toutes deux ayant leur siège sur le territoire suisse, se livrent simultanément et mutuellement du courant électrique, l'une des deux livraisons par exemple loco CH / secteur frontière Nord et l'autre loco / CH secteur frontière Sud. Ces deux livraisons sont effectuées sur le territoire suisse et sont donc imposables au taux normal.

7.7 **Fonds de compensation des prix (basé p. ex. sur la Loi sur l'énergie ; RS 730.0)⁷**

Les unités organisationnelles qui effectuent une compensation des prix entre les différents acteurs d'une même branche font l'objet d'une considération fiscale particulière en vertu de l'article 27 alinéa 2 lettre b LTVA. L'AFC donne volontiers des renseignements à ce sujet.

8. **Transactions sur dérivés**

8.1 **Contrats d'options call/put**

L'acheteur d'une option call acquiert le droit (et non l'obligation), durant une période limitée, d'acheter une quantité déterminée d'électricité à un prix fixé à l'avance. Dans le cas contraire, l'acheteur d'une option put acquiert le droit (et non l'obligation), durant une période limitée, de vendre une quantité déterminée d'électricité à un prix fixé à l'avance.

A la conclusion du contrat, l'acquéreur du droit acquitte une prime en vue de l'acquisition de l'option et ce indépendamment de la réalisation ultérieure de la transaction matérielle ou non. Du point de vue de la TVA, la prime et le prix de la livraison d'électricité constituent la contre-prestation de deux opérations distinctes qui seront traitées individuellement sur le plan fiscal. La négociation portant sur les droits-valeurs et dérivés constitue une opération, dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux, exclue de la TVA (art. 18 ch. 19 let. e LTVA). La prime correspond au prix d'acquisition de l'option et est donc, dans tous les cas, exclue de la TVA.

Lorsque l'option est exercée ultérieurement et entraîne postérieurement la livraison matérielle du courant, la contre-prestation due pour cette livraison effective de biens est en principe soumise à la TVA au taux normal (art. 6 al. 3 LTVA).

☞ Concernant les livraisons transfrontalières de biens, voir le chif. 4.1.

⁷ Modification de la loi en vigueur dès le 1er janvier 2008

8.2 Contrat de swap lié à un indice (swap = échange)

De tels contrats ne donnent jamais lieu à une livraison matérielle (effective) de l'électricité. A « vend » de l'électricité à B à un prix déterminé d'avance et convient avec B d'une livraison identique, quant au volume et quant au moment, par celui-ci à un prix indexé (p. ex. SWEPE = Swiss Electricity Price index). Si le prix déterminé d'avance se situe au-dessus du prix indexé, B est tenu de payer à A la différence (différence = volume convenu multiplié par la différence entre le prix déterminé d'avance et le prix indexé). Par contre, si le prix indexé se situe au-dessus du prix déterminé à l'avance, alors A est débiteur envers B de la différence. Ces opérations relèvent des domaines du marché monétaire et du marché des capitaux et sont, de ce fait, exclues de la TVA (art. 18 ch. 19 let. e LTVA).

8.3 Déduction de l'impôt préalable

Les dépenses affectées à la réalisation d'opérations exclues de la TVA (☞ chif. 8.1 et 8.2) ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Des informations complémentaires en la matière sont données dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation »