

Livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après ouvraison sur territoire suisse

Edition 2010

Valable : 01.01.2010 au 31.12.2010

Editeur:
Administration fédérale des douanes AFD
Direction générale des douanes
Monbijoustrasse 40
3003 Berne

Courriel: sekretariat.ozd-mehrwertsteuer@ezv.admin.ch
Internet: <http://www.ezv.admin.ch>



TABLE DES MATIÈRES

1	Base juridique et définitions	3
1.1	Territoire suisse.....	3
1.2	Livraison.....	3
1.3	Lieu de la livraison	3
1.4	Importateur.....	4
1.5	Moment déterminant pour l'appréciation.....	4
1.6	Calcul de l'impôt sur les importations	4
2	Livraison relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après livraison sur territoire suisse.....	4
3	Calcul de l'impôt sur les importations	5
3.1	Principe et exceptions.....	5
3.2	Contre-prestation déterminante	6
3.3	Prix de vente déterminant du bien	6
3.4	Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse payé par le fournisseur étranger.....	6
4	Taux de l'impôt.....	7
5	Exemples	7
5.1	Contrat d'entreprise entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; importation et montage ou incorporation du bien par le fournisseur étranger	7
5.1.1	Cas de figure.....	7
5.1.2	Réglementation à l'importation	8
5.2	Contrat d'entreprise entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; importation du bien par le fournisseur étranger, montage ou incorporation par une entreprise suisse ou étrangère sur mandat du fournisseur étranger.....	10
5.2.1	Cas de figure.....	10
5.2.2	Réglementation à l'importation	10
5.3	Importation du bien en vertu d'une opération de vente entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; livraison relevant d'un contrat d'entreprise entre l'acquéreur final et le fournisseur suisse.....	11
5.3.1	Cas de figure.....	11
5.3.2	Réglementation à l'importation	11
5.4	Importation du bien en vertu d'une opération de vente entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; incorporation ou montage en vertu d'un contrat entre l'acquéreur et une entreprise de montage	12
5.4.1	Cas de figure.....	12
5.4.2	Réglementation à l'importation	12
6	Schéma relatif au calcul de l'impôt sur les importations et à l'identification de l'importateur et du destinataire pour les livraisons relevant d'un contrat d'entreprise effectuées par des entreprises étrangères (sur la base de l'exemple du ch. 5.1)	14
7	Procédure de taxation pour l'importation du bien	15
7.1	Taxation provisoire à l'importation	15
7.1.1	Motifs de la taxation provisoire	15
7.1.2	Garantie de l'impôt sur les importations.....	15
7.1.3	Taxation définitive après achèvement des travaux.....	16
7.2	Taxation définitive à l'importation.....	16
8	Assujettissement à l'impôt sur le territoire suisse	16
9	Permis de travail	16

1 Base juridique et définitions

1.1 Territoire suisse

Est réputé territoire suisse le territoire de la Confédération et les enclaves douanières étrangères (Principauté de Liechtenstein et commune de Büsingen).

Tant que les vallées de Samnaun et de Sampuoir sont exclues du territoire douanier suisse, seules les prestations de services sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans ces deux vallées. En ce qui concerne les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont par conséquent considérées comme territoire étranger.

1.2 Livraison

La loi sur la TVA entend par livraison d'un bien, selon l'art. 3, let. d, non pas son transport, mais les trois processus ci-après dans la mesure où ils sont fournis moyennant contre-prestation:

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

La livraison n'implique donc pas un déplacement physique du bien. Plusieurs livraisons peuvent être effectuées avec un bien même si ce dernier n'est déplacé physiquement qu'une seule fois, voire pas du tout. Si p. ex. un fabricant vend un bien à un consommateur en passant par un intermédiaire et qu'il fait transporter le bien non pas chez l'intermédiaire, mais directement chez le consommateur, il y a deux livraisons pour un transport.

1.3 Lieu de la livraison

L'art. 7 de la loi sur la TVA définit le lieu de la livraison. Est réputé lieu de la livraison, selon la let. a, le lieu où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement, lors de sa remise au destinataire ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance.

Il résulte de cette disposition que lorsqu'un fournisseur étranger conclut avec un acquéreur indigène un contrat d'entreprise portant sur le montage ou l'incorporation d'un bien importé et sa remise sur le territoire suisse, le fournisseur exécute avec le bien importé une livraison relevant d'un contrat d'entreprise sur le territoire suisse (p. ex. livraison d'une cuisine encastrée, remise d'une maison préfabriquée montée). Le fait que le fournisseur fournisse ces prestations chez l'acquéreur indigène ou, sur mandat de ce dernier, chez un tiers n'a pas d'importance. Le bien peut être délivré chez l'acquéreur ou, sur mandat de ce dernier, chez un tiers. Le fournisseur étranger effectue dans les deux cas une livraison sur territoire suisse. L'ouvrage n'est en effet réputé livré qu'une fois complètement monté ou incorporé et, le cas échéant, mis en service. Ce n'est qu'à cet instant qu'il est délivré à l'acquéreur. Le lieu de la livraison se trouve là où l'ouvrage est délivré, c.-à-d. sur territoire suisse.

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

- le fournisseur étranger achemine le bien sur le territoire suisse ou le fait acheminer par un tiers (p. ex. transitaire, transporteur) et il élabore lui-même l'ouvrage (voir ch. 5.1);
- le fournisseur étranger achemine le bien sur le territoire suisse ou le fait acheminer par un tiers (p. ex. transitaire, transporteur) et il fait élaborer l'ouvrage par un tiers étranger (voir ch. 5.2);
- le fournisseur étranger achemine le bien sur le territoire suisse ou le fait acheminer par un tiers (p. ex. transitaire, transporteur) et il fait élaborer l'ouvrage par un tiers indigène (voir ch. 5.2).

Les trois mêmes variantes sont imaginables lorsque le fournisseur étranger achemine le bien importé sur le territoire suisse ou l'y fait acheminer et le délivre à l'acquéreur après ouvraison sur le territoire suisse, sans que cette transaction repose sur un contrat d'entreprise. Dans ces cas également, le fournisseur étranger effectue, sur le territoire suisse, des travaux d'une nature quelconque sur le bien importé avant de le délivrer à l'acquéreur ou il fait exécuter de tels travaux par des tiers indigènes ou étrangers.

Vu que le fournisseur étranger effectue une livraison sur territoire suisse, cela peut justifier son assujettissement à l'impôt sur territoire suisse. Pour de plus amples renseignements à ce propos, il doit s'adresser soit à l'Administration fédérale des contributions soit à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein suivant le lieu de la livraison.

1.4 Importateur

Lorsqu'un bien est importé en vertu d'un contrat d'entreprise, le fournisseur étranger ou, sur mandat de ce dernier, un tiers achemine le bien sur le territoire suisse. Le montage ou l'incorporation du bien chez l'acquéreur ou à un autre endroit sur territoire suisse déterminé par celui-ci est effectué par le fournisseur étranger même ou, sur mandat de ce dernier, par un tiers. Le fournisseur étranger exécute sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise, étant donné que l'ouvrage n'est réputé livré qu'une fois complètement monté ou incorporé et, le cas échéant, mis en service. Vu que c'est uniquement le fournisseur étranger qui dispose économiquement du bien au moment de l'importation, il est l'importateur.

Les mêmes principes s'appliquent lorsque le fournisseur étranger achemine le bien importé sur le territoire suisse et le livre à l'acquéreur après ouvraison sur le territoire suisse, sans que cette transaction repose sur un contrat d'entreprise.

1.5 Moment déterminant pour l'appréciation

Font foi pour la détermination du lieu de la livraison et, partant, de l'importateur, les rapports juridiques au moment de la déclaration en douane.

1.6 Calcul de l'impôt sur les importations

Lorsqu'un fournisseur étranger achemine un bien sur le territoire suisse ou charge un tiers de l'acheminer sur le territoire suisse et utilise le bien importé pour exécuter des travaux pour le compte d'autrui, l'impôt sur les importations se calcule en principe sur la contre-prestation. En dérogation à ce qui précède, il se calcule sur la valeur marchande du bien importé si le fournisseur étranger est enregistré au registre des assujettis sur le territoire suisse (art. 54, al. 1, let. b, de la loi sur la TVA). Les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (frais accessoires) doivent être intégrés dans la contre-prestation ou la valeur marchande s'ils n'y sont pas déjà inclus (art. 54, al. 3, let. b, de la loi sur la TVA). La base de calcul de l'impôt lors de l'importation d'un bien en rapport avec une livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou une remise après ouvraison sur territoire suisse est décrite avec davantage de précisions au ch. 3.

2 Livraison relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après ouvraison sur territoire suisse

Lorsqu'un fournisseur étranger importe un bien ou le fait acheminer sur le territoire suisse par un tiers et qu'il utilise le bien importé pour exécuter des travaux pour le compte d'autrui, de telles importations sont généralement fondées sur un contrat d'entreprise. Par ce contrat, le fournisseur s'engage à fabriquer un ouvrage. Le critère caractérisant le contrat d'entreprise est par conséquent la promesse de fournir un succès ou un résultat de travail déterminé formant un tout. Du point de vue fiscal, les prestations fournies en vertu de tels contrats sont désignées livraisons relevant d'un contrat d'entreprise.

Exemples de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise:

- remise, après montage, de machines ou installations de machines importées;
- remise, après installation, de programmes d'ordinateur importés;
- remise, après montage, de bâtiments préfabriqués importés;
- remise, après montage, de cuisines, fenêtres ou balustrades importées;
- remise, après pose, de portes importées;
- remise, après pose, de sols importés;
- remise, après montage, de systèmes d'aération et ventilateurs importés;
- remise, après l'exécution d'ouvrages de génie civil et de canalisation, de biens importés;
- remise de biens importés qu'une entreprise étrangère a montés sur le territoire suisse lors de la réparation ou de l'entretien d'appareils ou d'immeubles.

L'ouvrage à remettre en vertu d'un contrat d'entreprise n'est réputé livré qu'au moment de la remise à l'acquéreur, c'est-à-dire après l'achèvement des travaux. La livraison a donc lieu après le montage ou la pose et, le cas échéant, après la mise en service.

Les chiffres ci-dessous s'appliquent également lorsqu'il ne s'agit pas d'une livraison relevant d'un contrat d'entreprise, mais que le fournisseur étranger ne remet le bien importé à l'acquéreur qu'après livraison sur le territoire suisse.

Les considérations qui suivent ne règlent pas l'importation d'équipements professionnels (p. ex. outils de montage), mais uniquement l'importation de biens destinés à être incorporés ou à faire l'objet d'une livraison sur le territoire suisse.

3 Calcul de l'impôt sur les importations

3.1 Principe et exceptions

Pour les livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et la remise de biens importés après livraison sur le territoire suisse (ch. 2), l'impôt sur les importations se calcule en principe sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur suisse ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger. La contre-prestation comprend les coûts du bien importé (y compris les frais accessoires) et des travaux exécutés sur territoire suisse pour lesquels le bien importé a été utilisé (coûts de montage, d'incorporation ou d'ouvrage; cf. ch. 3.2).

En dérogation à ce principe, l'impôt sur les importations se calcule uniquement sur la valeur marchande du bien importé au lieu de destination sur territoire suisse quand

- le fournisseur étranger est enregistré au registre des assujettis sur le territoire suisse (voir ch. 5.1.2.1) ou que
- le fournisseur étranger n'est pas enregistré au registre des assujettis sur le territoire suisse, mais qu'il livre un bien meuble à un acquéreur suisse après l'achèvement des travaux sur le territoire suisse et que celui-ci peut faire valoir intégralement en tant qu'impôt préalable l'impôt sur les importations perçu sur le bien meuble délivré (voir ch. 5.1.2.2).

La valeur marchande mentionnée correspond au prix de vente que le fournisseur étranger facture à l'acquéreur pour le bien importé (voir ch. 3.3).

La première exception est explicitement prévue par l'art. 54, al. 1, let. b, de la loi sur la TVA (voir ch. 1.6; Calcul de l'impôt sur les importations). La seconde exception correspond à une pratique de l'Administration fédérale des douanes fondée sur des considérations d'économie administrative.

Si les coûts de montage, d'incorporation ou d'ouvrage sont inconnus au moment de l'importation du bien et que ces coûts doivent être imposés par l'Administration fédérale des douanes, une taxation provisoire est indiquée. Tel est également le cas si la part des biens ou des prestations de

services à acquérir sur le territoire suisse n'est pas encore fixée ou si le bien à délivrer sur le territoire suisse est importé en plusieurs envois partiels (voir ch. 7.1).

3.2 Contre-prestation déterminante

Si l'on n'est en présence d'aucune des deux exceptions mentionnées au ch. 3.1, tout ce que l'acquéreur suisse ou un tiers à sa place paie ou doit payer pour la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou pour la remise d'un bien importé après livraison sur le territoire suisse fait partie de la contre-prestation. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même s'ils sont facturés séparément.

La contre-prestation doit être étayée au moyen de la facture du fournisseur, du contrat d'entreprise ou du mandat ainsi que des justificatifs ayant trait aux débours et aux coûts de nourriture, de voyage et de nuitées. Doivent être inclus dans la contre-prestation imposable si tel n'est pas déjà le cas:

- les frais de transport ou d'expédition du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse;
- les coûts de montage ou d'incorporation;
- les coûts de réparation et d'entretien;
- les coûts de location ou d'amortissement de machines et autres équipements ayant servi à l'exécution des travaux;
- les frais de voyage de la main d'œuvre et toutes les autres indemnités versées à cette dernière, même en cas de paiement direct par le commanditaire du travail;
- les honoraires de tiers (architectes, ingénieurs, graphistes, consultants en publicité, etc.) pour des projets, plans, croquis, calculs, travaux de développement, etc., pour autant qu'ils entretiennent une relation de cause à effet avec la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou la livraison du bien après livraison sur le territoire suisse.

3.3 Prix de vente déterminant du bien

Le prix de vente est réputé valeur marchande du bien importé. Il s'agit du prix que l'acquéreur suisse ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger pour le bien. Ce prix correspond au prix de revient du fournisseur étranger, augmenté de la marge commerciale usuelle dans la branche et des frais de transport ou d'expédition et de toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse.

3.4 Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse payé par le fournisseur étranger

Le fournisseur étranger qui effectue sur territoire suisse des livraisons relevant de contrats d'entreprise ou qui ne délivre des biens importés qu'après l'achèvement des travaux exécutés sur ceux-ci sur territoire suisse, peut, pour l'exécution du contrat d'entreprise ou du mandat, se procurer en Suisse des biens ou des prestations de services d'assujettis à la TVA. Exemples:

- achats en Suisse de matériaux à incorporer (matières premières);
- prestations d'architectes et d'ingénieurs;
- frais de logement du personnel;
- frais de subsistance du personnel.

Les assujettis à la TVA sur le territoire suisse doivent acquitter cette dernière sur de telles prestations fournies sur territoire suisse à des fournisseurs étrangers. L'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui est dû sur ces achats est pris en considération par l'Administration fédérale des douanes lors de la fixation de l'impôt sur les importations qui doit être acquitté. La condition en est que les charges fiscales soient étayées par des factures de l'assujetti à la TVA sur territoire suisse établies au nom du fournisseur étranger. Pour les mon-

tants jusqu'à 400 francs, les acquisitions sur territoire suisse peuvent aussi être étayées par des tickets de caisse. Les moyens de preuve doivent cependant faire référence à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui a été perçu. En outre, il doit être établi sans équivoque que l'achat en Suisse était un facteur de coût de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou des travaux effectués sur le bien importé que le fournisseur étranger devait fournir ou accomplir sur territoire suisse.

Les fournisseurs étrangers qui ne sont pas enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA sur territoire suisse ne peuvent pas revendiquer l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui est répercuté sur eux en territoire suisse au titre de la procédure de remboursement. Cette procédure est en effet exclue lorsque le requérant livre des biens sur territoire suisse.

4 Taux de l'impôt

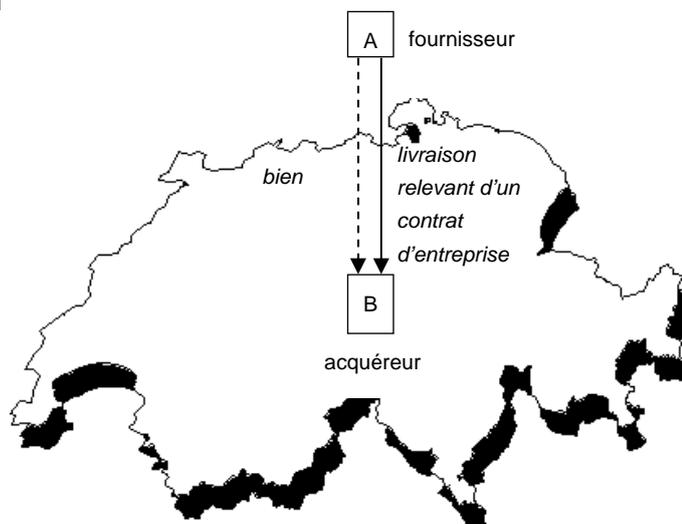
L'impôt se calcule au taux de 7,6 % sur la contre-prestation (ch. 3.2) ou sur le prix de vente (ch. 3.3) au lieu de destination sur territoire suisse.

5 Exemples

5.1 Contrat d'entreprise entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; importation et montage ou incorporation du bien par le fournisseur étranger

5.1.1 Cas de figure

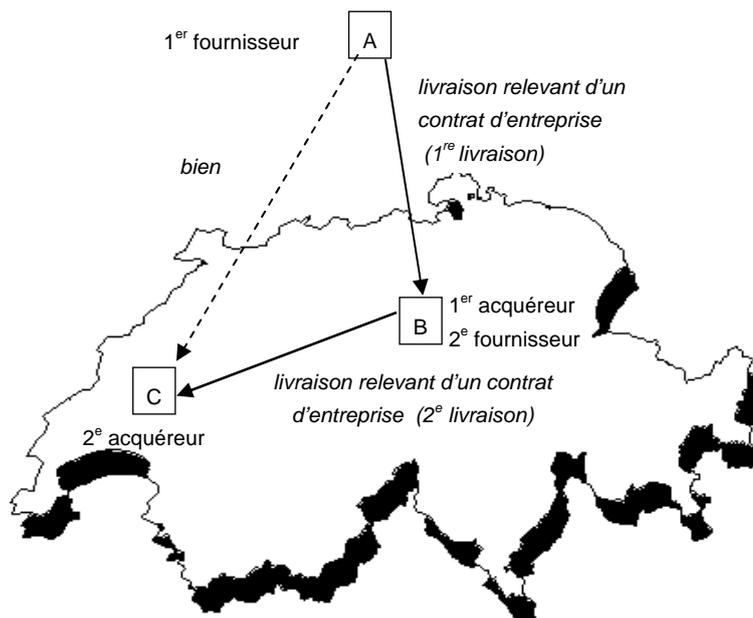
Graphique 1



Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B. Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit effectuer une livraison relevant d'un contrat d'entreprise. Le fournisseur étranger A achemine le bien de l'étranger chez l'acquéreur B ou il charge un tiers d'acheminer le bien de l'étranger chez l'acquéreur B. Le fournisseur étranger A procède lui-même au montage ou à l'incorporation de ce bien.

Le fournisseur étranger A exécute une livraison sur territoire suisse relevant d'un contrat d'entreprise parce que le bien n'est livré à l'acquéreur B qu'après l'incorporation ou le montage sur territoire suisse et que le lieu de la livraison se trouve ainsi sur territoire suisse. L'opération conduisant à l'importation du bien est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B.

Graphique 2



Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A (1^{er} fournisseur) et l'acquéreur suisse B (1^{er} acquéreur). Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit effectuer une livraison relevant d'un contrat d'entreprise sur territoire suisse. A la différence du graphique 1, l'acquéreur B (2^e fournisseur) conclut un autre contrat d'entreprise avec l'acquéreur C (2^e acquéreur) sur territoire suisse. Le fournisseur étranger A est chargé d'acheminer le bien de l'étranger chez l'acquéreur C. Le fournisseur étranger A procède lui-même au montage ou à l'incorporation de ce bien sur mandat de l'acquéreur B chez l'acquéreur C de ce dernier.

Le fournisseur étranger A exécute une livraison sur territoire suisse relevant d'un contrat d'entreprise parce que le bien n'est livré à l'acquéreur B qu'après le montage ou l'incorporation sur territoire suisse et que le lieu de la livraison se trouve ainsi sur territoire suisse. L'opération conduisant à l'importation du bien est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B. Il en va de même quand B est domicilié à l'étranger.

5.1.2 Réglementation à l'importation

5.1.2.1 Le fournisseur étranger est inscrit au registre des assujettis à la TVA en Suisse

L'impôt sur les importations se calcule sur le prix de vente du bien au lieu de destination sur territoire suisse (sans les coûts de montage ou d'incorporation; cf. ch. 3.3) que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A.

L'importateur du bien est le fournisseur étranger A c/o son représentant fiscal suisse (p. ex. Export GmbH, Berlin, c/o Treuhand AG, Bâle). Dans la déclaration en douane, l'acquéreur B doit figurer en tant que destinataire.

5.1.2.2 Le fournisseur étranger n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA en Suisse; livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise

Doit être considérée comme objet d'une livraison de biens meubles toute livraison qui n'a pas pour contenu un bien-fonds ou un droit immatriculé comme immeuble au registre foncier (art. 187 à 215 CO). Lors de la livraison d'un bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise, à l'issue du montage, de l'incorporation ou de l'ouvrage, c'est un bien meuble (chose mobilière) qui est livré à l'acquéreur. Exemples: machines, installations de machines, engins, appareils, tentes, etc.

La réglementation suivante est applicable pour le calcul de l'impôt sur les importations:

- L'acquéreur B est inscrit au registre des assujettis à la TVA en Suisse et il est en droit de déduire intégralement l'impôt préalable en ce qui concerne le bien meuble délivré; le montant des coûts de montage ou d'incorporation au moment de l'importation du bien est inconnu.

L'impôt sur les importations se calcule sur le prix de vente du bien au lieu de destination sur territoire suisse (sans les coûts de montage ou d'incorporation; voir ch. 3.3) que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A. Cette pratique est concédée par l'Administration fédérale des douanes pour des raisons d'économie administrative.

- L'acquéreur B est inscrit au registre des assujettis à la TVA en Suisse et il est en droit de déduire intégralement l'impôt préalable en ce qui concerne le bien meuble délivré; le montant des coûts de montage ou d'incorporation au moment de l'importation du bien est connu.

Si le bien est importé en un seul envoi et si les coûts de montage ou d'incorporation et le prix de vente du bien figurent dans la facture en un seul montant, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation ce que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A pour la livraison du bien meuble relevant d'un contrat d'entreprise (coûts du matériel et coûts de montage ou d'incorporation; voir ch. 3.2).

Dans les autres cas, l'impôt sur les importations se calcule sur le prix de vente du bien au lieu de destination sur territoire suisse (sans les coûts de montage ou d'incorporation; voir ch. 3.3) que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A.

- L'acquéreur B n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA en Suisse ou il est inscrit, mais n'est pas habilité à la déduction de l'impôt préalable en ce qui concerne le bien meuble délivré (p. ex. en raison du décompte d'après le taux de dette fiscale nette ou le taux forfaitaire) ou n'y est habilité que partiellement.

L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation ce que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A pour la livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise (coûts du matériel et coûts de montage ou d'incorporation; voir ch. 3.2). Si des éléments de la contre-prestation (p. ex. coûts de montage) ne sont pas encore fixés au moment de l'importation du bien ou si les biens nécessaires à l'exécution de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise sont importés en plusieurs envois partiels, l'envoi doit être taxé provisoirement à l'importation (procédure mentionnée au ch. 7.1).

Dans les trois cas de figure exposés sous ce chiffre, l'importateur du bien est le fournisseur étranger A c/o la personne chez qui le bien est monté (graphique 1 = fournisseur A c/o B / graphique 2 = fournisseur A c/o C; p. ex. Export GmbH, Berlin, c/o Handels AG, Bâle). Dans la déclaration en douane, l'acquéreur B doit figurer en tant que destinataire (graphiques 1 et 2).

En ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt sur territoire suisse du fournisseur étranger, il est renvoyé au ch. 8.

5.1.2.3 Le fournisseur étranger n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA en Suisse; livraison foncière

Sont réputées livraisons foncières les prestations ayant pour objet un droit immatriculé comme immeuble au registre foncier (art. 216 à 221 CO). Les parties d'une chose doivent être traitées comme le tout auquel elles appartiennent. Exemples: travaux exécutés sur des routes, ponts, conduites et bâtiments (travaux de plâtrerie, menuiserie, peinture, ferblanterie, serrurerie, installations électriques, installations de sanitaires, équipements de cuisines, installations de ventilation, équipements de scène, etc.). Lors d'une livraison foncière, le bien importé devient, après montage ou incorporation, durablement partie intégrante d'un immeuble ou d'un ouvrage ou durablement partie intégrante d'une partie d'immeuble ou d'ouvrage.

L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse. Est réputé contre-prestation ce que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A pour la livraison foncière (coûts du bien importé et coûts de montage ou

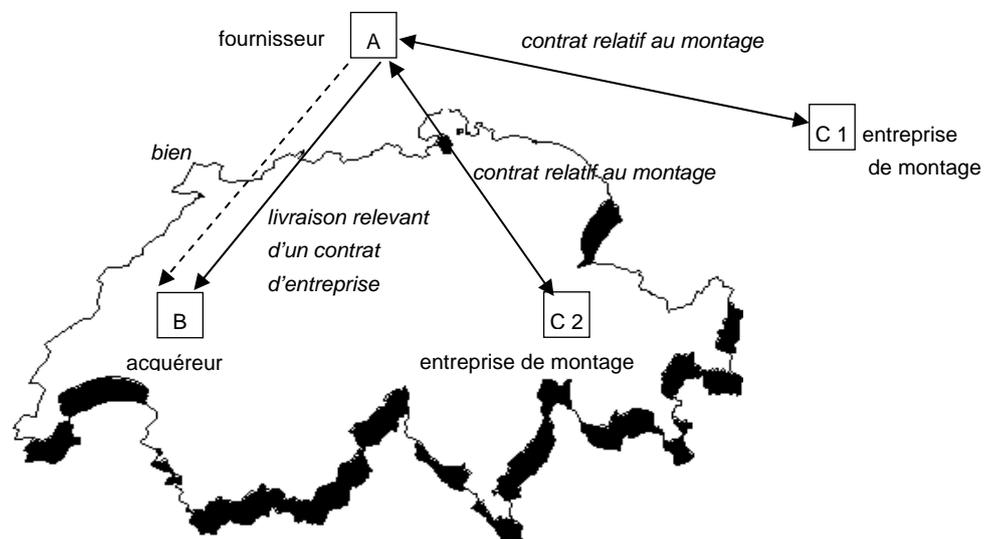
d'incorporation; cf. ch. 3.2). Si des éléments de la contre-prestation (p. ex. coûts de montage) ne sont pas encore fixés au moment de l'importation du bien ou si les biens nécessaires à l'exécution de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise sont importés en plusieurs envois partiels, l'envoi doit être taxé provisoirement à l'importation (procédure mentionnée au ch. 7.1).

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

En ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt sur territoire suisse du fournisseur étranger, il est renvoyé au ch. 8.

5.2 Contrat d'entreprise entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; importation du bien par le fournisseur étranger, montage ou incorporation par une entreprise suisse ou étrangère sur mandat du fournisseur étranger

5.2.1 Cas de figure



Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B. Aux termes de ce contrat, le fournisseur A doit effectuer une livraison relevant d'un contrat d'entreprise. Le fournisseur étranger A amène seulement le bien sur le chantier de l'acquéreur B. Pour le montage, il mandate une entreprise de montage suisse ou étrangère C. Cette dernière facture les prestations de montage au fournisseur A.

5.2.2 Réglementation à l'importation

Le fournisseur étranger A exécute une livraison sur territoire suisse relevant d'un contrat d'entreprise parce que le bien n'est délivré à l'acquéreur B qu'après le montage ou l'incorporation sur territoire suisse et que le lieu de la livraison se trouve ainsi sur territoire suisse. Le fait que, pour l'exécution de ce mandat, le fournisseur étranger A ait confié le montage à l'entreprise suisse ou étrangère C ne joue aucun rôle. Dans ces circonstances, l'opération conduisant à l'importation du bien est celle entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B.

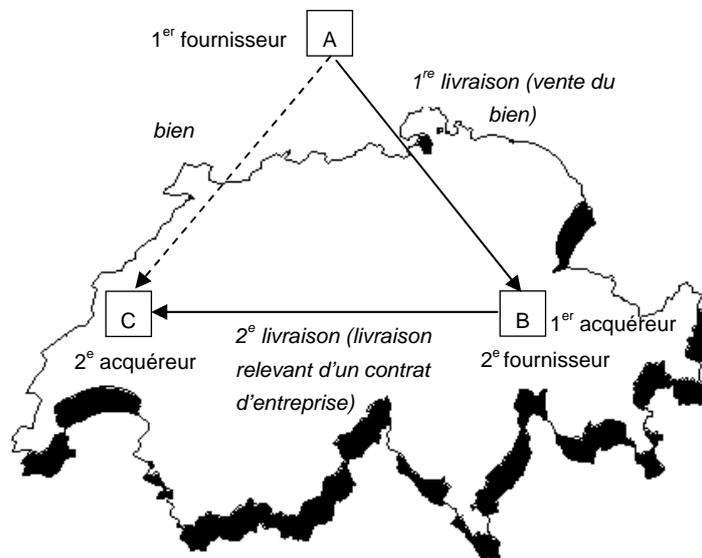
Pour le calcul de l'impôt sur les importations, il est renvoyé aux ch. 3 et 5.1.

Les explications données au ch. 5.1 sont également valables pour déterminer les personnes devant figurer en tant qu'importateur et destinataire dans la déclaration en douane.

En ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt sur territoire suisse du fournisseur étranger, il est renvoyé au ch. 8.

5.3 Importation du bien en vertu d'une opération de vente entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; livraison relevant d'un contrat d'entreprise entre l'acquéreur final et le fournisseur suisse

5.3.1 Cas de figure



Un contrat d'entreprise est conclu entre le fournisseur suisse B (2^e fournisseur) et l'acquéreur C (2^e acquéreur). Aux termes de ce contrat, le fournisseur suisse B doit effectuer une livraison relevant d'un contrat d'entreprise. Pour l'exécution de ce contrat, il commande un bien au fournisseur étranger A (1^{er} fournisseur). Il lui ordonne d'expédier ou de transporter le bien directement chez l'acquéreur C.

5.3.2 Réglementation à l'importation

Le fournisseur étranger A effectue une livraison à l'étranger parce que l'expédition ou le transport du bien commence à l'étranger et parce qu'il ne doit effectuer aucune livraison relevant d'un contrat d'entreprise (1^{re} livraison).

En revanche, le fournisseur suisse B effectue sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise parce qu'il doit incorporer ou monter le bien sur territoire suisse (2^e livraison).

Dans ces circonstances, c'est l'opération de vente entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B qui conduit à l'importation du bien. L'impôt sur les importations se calcule par conséquent sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A pour le bien.

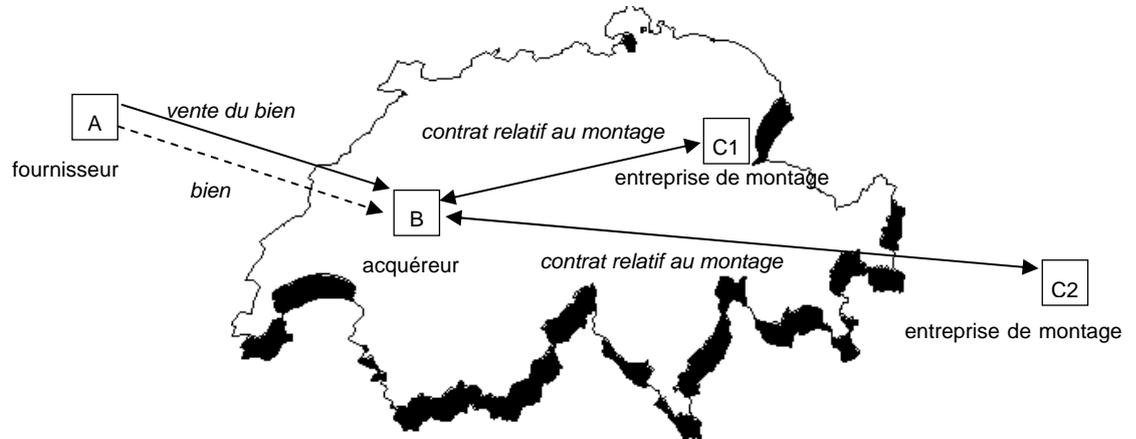
L'importateur du bien est l'acquéreur B. Dans la déclaration en douane, l'acquéreur C doit figurer en tant que destinataire.

Pareilles livraisons n'entraînent pas l'assujettissement à l'impôt du fournisseur A sur territoire suisse. Il ne doit donc pas se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Les conséquences fiscales seraient différentes si le fournisseur B était domicilié à l'étranger (comme le fournisseur A dans le graphique 1 du ch. 5.1.1). Dans un tel cas de figure, la livraison relevant d'un contrat d'entreprise du fournisseur étranger B à l'acquéreur suisse C devrait, à la différence de la réglementation décrite ci-dessus, être imposée lors de l'importation du bien (voir la réglementation à l'importation relative au graphique 1 du ch. 5.1.1), indépendamment du fait que le bien devant faire l'objet d'une opération de livraison du fournisseur étranger B sur territoire suisse soit transporté directement par le fournisseur étranger A chez l'acquéreur C ou que le fournisseur étranger B transporte lui-même le bien chez l'acquéreur C.

5.4 Importation du bien en vertu d'une opération de vente entre un fournisseur étranger et un acquéreur suisse; incorporation ou montage en vertu d'un contrat entre l'acquéreur et une entreprise de montage

5.4.1 Cas de figure



En vertu d'une opération de vente, le fournisseur étranger A livre à l'acquéreur B un bien qu'il expédie ou transporte chez l'acquéreur B. L'acquéreur suisse B confie le montage ou l'incorporation du bien à l'entreprise de montage suisse C1 ou à l'entreprise de montage étrangère C2. Il conclut avec cette entreprise un contrat de montage indépendant de la livraison du bien.

5.4.2 Réglementation à l'importation

Pour les diverses livraisons, il sied d'observer ce qui suit du point de vue fiscal:

- Vente du bien par le fournisseur étranger A à l'acquéreur B

Le fournisseur étranger A effectue une livraison à l'étranger parce que l'expédition ou le transport du bien commence à l'étranger et parce qu'il ne doit pas effectuer une livraison relevant d'un contrat d'entreprise. L'importation du bien résulte dès lors de l'opération de vente entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur suisse B. L'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B ou un tiers à sa place paie ou doit payer au fournisseur étranger A pour le bien.

L'importateur et le destinataire du bien est l'acquéreur suisse B.

Pareilles livraisons n'entraînent pas l'assujettissement à l'impôt de A sur territoire suisse. Il ne doit donc pas se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

- Contrat de montage entre l'entreprise de montage C1 et l'acquéreur B

Cette livraison doit être imposée sur territoire suisse par l'entreprise de montage suisse C1.

- Contrat de montage entre l'entreprise de montage C2 et l'acquéreur B

Si l'entreprise de montage étrangère C2 importe du matériel (p. ex. des vis) qu'elle incorpore lors du montage, l'objet de l'impôt sur les importations est réalisé. Le bureau de douane d'entrée impose par conséquent le matériel de montage et, le cas échéant, les coûts du montage. Concernant la base de calcul de l'impôt, l'importateur et le destinataire, il est renvoyé aux ch. 3 et 5.1.

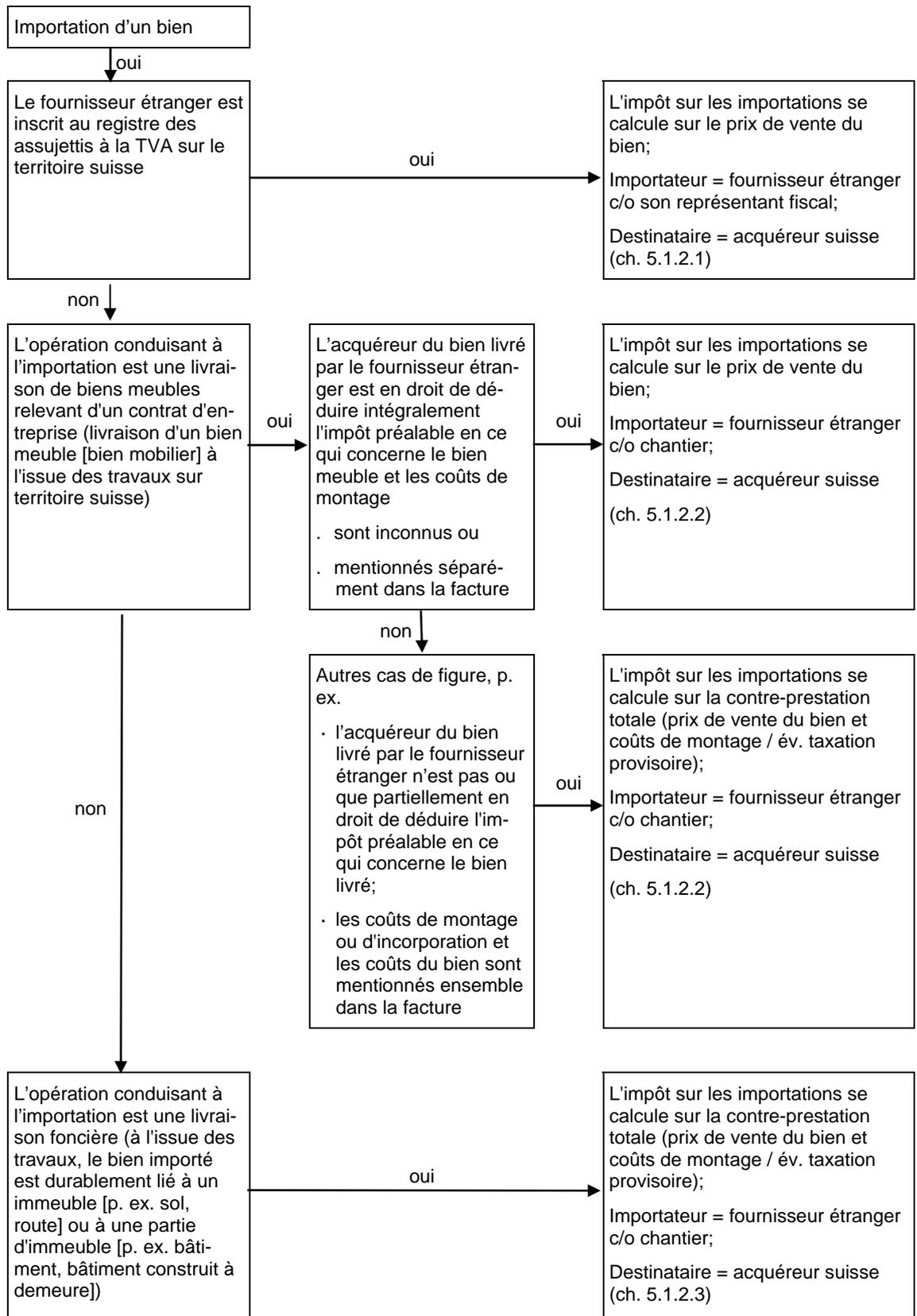
Si l'entreprise de montage étrangère C2 n'importe pas de matériel à incorporer, l'objet de l'impôt sur les importations fait défaut. L'Administration fédérale des douanes ne perçoit donc pas d'impôt sur les importations sur les livraisons effectuées par cette entreprise. L'outillage appartenant à l'entreprise de montage étrangère, qui est importé pour l'exécution des travaux

de montage en Suisse et qui est ensuite réexporté à l'issue de ces derniers, n'est pas réputé matériel de montage à incorporer.

En ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt sur territoire suisse de l'entreprise de montage étrangère C2, il est renvoyé au ch. 8.

Si l'entreprise de montage étrangère C2 n'est pas inscrite au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse, l'impôt sur les acquisitions est exigible parce que la livraison n'est pas soumise à l'impôt sur les importations. L'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein recouvrera l'impôt sur les acquisitions auprès de l'acquéreur B sur territoire suisse.

6 Schéma relatif au calcul de l'impôt sur les importations et à l'identification de l'importateur et du destinataire pour les livraisons relevant d'un contrat d'entreprise effectuées par des entreprises étrangères (sur la base de l'exemple du ch. 5.1)



7 Procédure de taxation pour l'importation du bien

7.1 Taxation provisoire à l'importation

7.1.1 Motifs de la taxation provisoire

Une taxation provisoire peut, dans les cas suivants, se révéler nécessaire au moment de l'importation des biens pour les livraisons relevant d'un contrat d'entreprise ou la remise de biens importés après ouvraison sur territoire suisse:

- les coûts de montage, d'incorporation ou de mise en service sont inconnus ou pas encore définitivement fixés au moment de l'importation du bien;
- le fournisseur étranger acquiert des prestations de services ou des biens d'assujettis indigènes à la TVA dans le cadre de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou de l'exécution de travaux sur un bien importé dans le territoire suisse. La part de ces acquisitions sur le territoire suisse est inconnue ou pas encore définitivement établie au moment de l'importation du bien;
- les biens utilisés pour exécuter la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou les travaux sur territoire suisse sont importés en plusieurs envois partiels.

Dans les grands projets, les dépassements de coûts sont fréquents. Une taxation provisoire peut être nécessaire pour cette raison également.

Si le bien est importé par différents bureaux de douane, celui qui taxe la première importation est désigné bureau de douane de contrôle. Des copies des taxations ultérieures sont envoyées à ce dernier. La taxation définitive est effectuée par le bureau de douane de contrôle.

La demande de taxation provisoire doit être présentée par la personne assujettie à l'obligation de déclarer (déclarant en douane, transitaire, acquéreur, conducteur de la marchandise, monteur, etc.). Le motif de la taxation provisoire doit être mentionné. Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer demande la taxation définitive mais que le bureau de douane d'entrée considère qu'une taxation provisoire est appropriée, le bureau de douane peut ordonner une telle taxation.

7.1.2 Garantie de l'impôt sur les importations

L'impôt sur les importations est garanti sur les montants suivants lors de la taxation provisoire:

- Livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise ou remise d'un bien meuble après ouvraison sur territoire suisse; l'acquéreur indigène n'est pas ou n'est que partiellement habilité à déduire l'impôt préalable en ce qui concerne le bien meuble livré.

L'impôt sur les importations est garanti sur le montant au moins équivalent à celui que l'acquéreur indigène doit finalement payer pour la livraison de biens meubles relevant d'un contrat d'entreprise ou la remise du bien meuble après ouvraison. La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit étayer ce montant par des contrats, confirmations de commande, etc. et les indiquer dans la déclaration en douane. La garantie s'applique au moins au montant qui correspond au prix de vente du bien importé au lieu de destination sur territoire suisse, majoré de 20 %.

- Autres cas de figure

L'impôt sur les importations est garanti sur le montant au moins équivalent à celui que l'acquéreur indigène doit finalement payer au fournisseur étranger pour la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou la remise du bien après ouvraison. La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit étayer ce montant par des contrats, confirmations de commande, etc. et les indiquer dans la déclaration en douane.

La garantie de l'impôt sur les importations lors de la taxation provisoire s'opère par cautionnement ou dépôt d'espèces au bureau de douane d'entrée.

7.1.3 Taxation définitive après achèvement des travaux

L'acquéreur ou la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit remplir le formulaire 52.61 pour la taxation définitive de l'impôt sur les importations et l'envoyer au bureau de douane d'entrée ou de contrôle avec les justificatifs correspondants (p. ex. factures). Pour les envois isolés, la présentation de la facture finale suffit également.

Le formulaire en question est disponible sur le site <http://www.ezv.admin.ch/>, sous les liens «Entreprises», «Impôts et redevances», «Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)», «Documentation/bases légales», «Formulaires».

7.2 Taxation définitive à l'importation

Si l'on n'est en présence d'aucun cas de figure dans lequel une taxation provisoire est nécessaire et si cette dernière n'est pas non plus indiquée pour des motifs douaniers (p. ex. à cause d'une preuve d'origine manquante), une taxation définitive a lieu lors de l'importation du bien.

8 Assujettissement à l'impôt sur le territoire suisse

Quiconque effectue des livraisons sur territoire suisse doit se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, dans la mesure où il réalise sur territoire suisse un chiffre d'affaires annuel, provenant de prestations imposables, égal ou supérieur à 100 000 francs, et cela indépendamment du fait que l'entreprise soit domiciliée en Suisse ou à l'étranger (art. 10 de la loi sur la TVA). Vu que le principe de l'autotaxation s'applique à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, chaque fournisseur est lui-même responsable de s'informer quant à son éventuel assujettissement à l'impôt et, au besoin, de s'annoncer en tant qu'assujetti à la TVA. De plus amples renseignements sont fournis à ce sujet par l'Administration fédérale des contributions et l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Si une entreprise dont le siège est situé à l'étranger effectue des livraisons sur territoire suisse, l'impôt sur les acquisitions est dû pour autant que l'entreprise ne soit pas inscrite au registre des assujettis à la TVA sur territoire suisse, que cette livraison ne soit pas soumise à l'impôt sur les importations et que l'acquéreur indigène (bénéficiaire de prestations) acquière, durant l'année civile, des prestations de plus de 10 000 francs soumises à l'impôt sur les acquisitions. L'impôt sur les acquisitions est perçu par l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein auprès de l'acquéreur indigène.

Une entreprise étrangère exécute une livraison sur territoire suisse notamment quand elle

- importe ou fait importer un bien et qu'elle l'incorpore, le monte sur territoire suisse pour le compte d'autrui ou qu'elle le livre après livraison;
- exécute uniquement des travaux sur les biens sur territoire suisse, sans avoir importé ou fait importer le bien.

Pour ce qui est des dispositions sur territoire suisse (p. ex. droit à la déduction de l'impôt préalable), des informations se trouvent sur le site de l'Administration fédérale des contributions (<http://www.estv.admin.ch>) ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein (<http://www.llv.li/amtstellen/llv-stv-mehrwertsteuer.htm>).

9 Permis de travail

Pour les ressortissants étrangers qui exécutent des travaux sur territoire suisse, il convient d'observer les prescriptions relatives au permis de travail. Des informations à ce propos se trouvent sur le site de l'Office fédéral des migrations (<http://www.bfm.admin.ch>).