

Lieu de la livraison et importateur lors d'importations

Edition 2022

Valable dès 1.1.2022

Editeur:

Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF
Domaine de direction Bases Section Actes législatifs autres que douaniers
3003 Berne

nze@ezv.admin.ch

www.bazg.admin.ch/



TABLE DES MATIERES

1	Généralités.....	3
1.1	Base juridique.....	3
1.1.1	Livraison.....	3
1.1.2	Lieu de la livraison.....	3
1.1.3	Importateur.....	5
1.1.4	Moment déterminant pour l'appréciation.....	5
1.2	Livraison avec prise en charge chez le fournisseur, livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur.....	6
2	Dispositions pour l'importation en cas de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et de remise d'un bien importé après livraison sur le territoire suisse.....	6
3	Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons.....	7
3.1	Transactions avec un fournisseur.....	7
3.1.1	Cas de figure.....	7
3.1.2	Principe.....	7
3.1.3	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger).....	7
3.2	Transactions avec deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne).....	9
3.2.1	Cas de figure.....	9
3.2.2	Principe (acquéreur C = importateur).....	10
3.2.3	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire B = importateur).....	10
3.2.4	Livraison autre qu'opération en chaîne.....	11
3.3	Transactions avec plus de deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne).....	11
3.3.1	Cas de figure.....	11
3.3.2	Principe (acquéreur E = importateur).....	12
3.3.3	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire = importateur).....	12
3.4	Schéma pour la détermination de la livraison conduisant à l'importation.....	13

1 Généralités

1.1 Base juridique

1.1.1 Livraison

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

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

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

1.1.2 Lieu de la livraison

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

Le lieu de la livraison d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et de chaleur produite à distance est le lieu où le destinataire de la livraison a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la livraison est effectuée ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où l'électricité, le gaz ou la chaleur produite à distance sont effectivement utilisés ou consommés.

Si les biens d'une livraison sont transportés de l'étranger au territoire suisse (à l'exception de l'électricité transportée par lignes, du gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et de la chaleur produite à distance), le lieu de la livraison correspond au lieu où le transport débute, c'est-à-dire à l'étranger, pour autant que le fournisseur ne soumette pas le bien à un montage, une incorporation ou une ouverture sur le territoire suisse avant la remise à l'acquéreur. Ce lieu de la livraison est valable pour toutes les livraisons déclenchées simultanément par ce transport. Si plusieurs livraisons sont déclenchées par un transport de l'étranger au territoire suisse, le lieu de la livraison se trouve à l'étranger pour toutes ces livraisons. Une nouvelle détermination du lieu de la livraison n'est nécessaire que si une autre livraison a lieu après l'exécution du mandat de transport de l'étranger au territoire suisse.

En revanche, le lieu de la livraison se situe sur le territoire suisse lorsque le fournisseur étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle un bien importé a été utilisé ou qu'il ne remet un bien de ce genre à son acquéreur qu'après l'achèvement de travaux effectués sur le territoire suisse. Dans les deux cas, le fournisseur étranger importe un bien qui est ouvert sur le territoire suisse par lui-même ou par un tiers qu'il a mandaté. La remise de l'ouvrage ou du bien n'ayant lieu qu'une fois achevée cette ouverture sur le territoire suisse, le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse.

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

Le lieu de la livraison passe de l'étranger au territoire suisse lorsque le fournisseur de prestations possède une autorisation d'importer en son nom délivrée par l'Administration fédérale des contributions ou par l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein (déclaration d'engagement pour l'étranger) et qu'il n'a pas expressément renoncé à faire usage de cette autorisation au moment de l'importation (art. 7, al. 3, let. a, LTVA). En cas d'opérations en chaîne, les livraisons précédentes sont réputées effectuées à l'étranger et les suivantes sur le territoire suisse si le fournisseur de la prestation procède à l'importation en son propre nom en se fondant sur la déclaration d'engagement (art. 3, al. 2, OTVA).

[à partir du 1.1.2019] Le lieu de la livraison passe également de l'étranger au territoire suisse lorsque le fournisseur de prestations réalise un chiffre d'affaires d'au moins 100 000 francs par année avec des livraisons de biens expédiés ou transportés dont l'importation est, en application de l'art. 53, al. 1, let. a, LTVA, franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt (importation de petits envois en franchise d'impôt dans le cadre d'une vente par correspondance; art. 7, al. 3, let. b, LTVA).

Si le lieu de la livraison se trouve à l'étranger lors de la livraison d'un bien, cette livraison n'est soumise à la TVA que si le bien faisant l'objet de la livraison est introduit sur le territoire suisse à travers la frontière douanière. L'imposition relève de la compétence de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières.

Les livraisons dont le lieu de la livraison se trouve sur le territoire suisse sont en principe soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'imposition relève ainsi de la compétence de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Par dérogation à ce principe, l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières perçoit, lors de l'importation du bien, l'impôt sur les importations sur la contre-prestation d'une livraison sur le territoire suisse lorsqu'un fournisseur étranger qui n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle il utilise un bien mis en libre pratique ou qu'il ne remet un bien de ce genre à son acquéreur qu'après l'achèvement de travaux effectués sur ce bien sur le territoire suisse.

L'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières perçoit également l'impôt sur les importations sur la contre-prestation d'une livraison sur le territoire suisse lorsque le bien provenant de l'étranger se trouve sur le territoire suisse dans le cadre d'un régime douanier assorti d'une surveillance douanière (par ex. régime de l'admission temporaire) ou en raison de son entreposage dans un dépôt franc sous douane ou de son placement sous le régime de l'entrepôt douanier et que, lors de sa sortie de l'entrepôt ou lors de l'apurement du régime douanier assorti d'une surveillance douanière, il est livré par mise en libre pratique à un acquéreur sur le territoire suisse. Ces livraisons sur le territoire suisse de biens restés sous surveillance douanière sont exonérées de l'impôt pour autant que le régime douanier ait été apuré dans les règles ou par une autorisation délivrée ultérieurement par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières et que les biens entreposés n'aient pas perdu leur statut douanier avec effet rétroactif (art. 23, al. 2, ch. 3 et 3^{bis}, LTVA). On évite ainsi de soumettre simultanément ces livraisons sur le territoire suisse à l'impôt sur les importations et à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

1.1.3 Importateur

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

- Une livraison est à la base de l'importation

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

Le principe selon lequel le destinataire de la livraison chez qui le bien importé est transporté est considéré comme importateur dans la déclaration en douane est également applicable lorsque plusieurs livraisons sont effectuées avec le transport du bien chez le destinataire (opérations en chaîne). Il faut cependant tenir compte des exceptions dont ce principe est assorti lorsque:

- le fournisseur étranger ou suisse est titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger ou pour le territoire suisse agréée par l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein;
- *[à partir du 1.1.2019]* le fournisseur étranger est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse en raison de l'expédition de petits envois en franchise d'impôt (vente par correspondance); ou
- le fournisseur étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle il utilise un bien importé resp. qu'il ne remet un bien importé de ce genre à son acquéreur qu'après l'achèvement de travaux effectués sur ce bien sur le territoire suisse.

Il faut alors observer les chiffres qui expliquent en détail les dispositions relatives à l'importation s'appliquant à ce genre d'opérations.

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

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

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

1.1.4 Moment déterminant pour l'appréciation

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

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

Au chiffre 1.1.2, il est fait usage des notions de livraison avec prise en charge chez le fournisseur et de livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur. Ces diverses livraisons peuvent être définies comme suit:

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

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

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

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

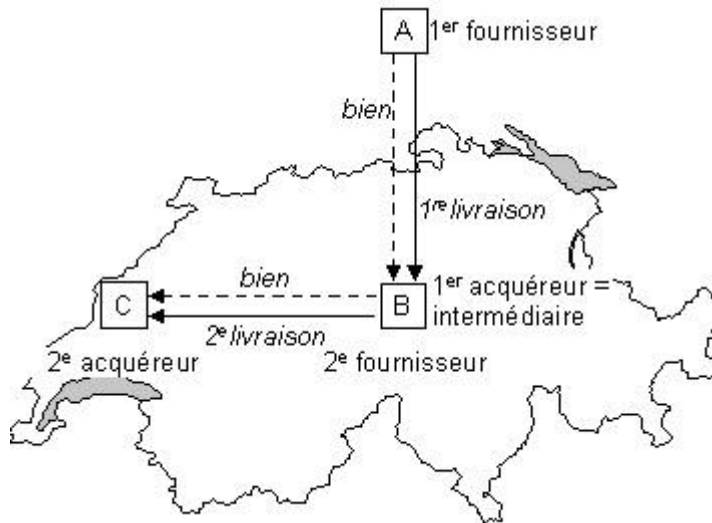
Lorsque le fournisseur étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise, une livraison sur le territoire suisse pour laquelle il utilise un bien importé ou qu'il ne remet un bien importé de ce genre à son acquéreur qu'après l'achèvement de travaux effectués sur ce bien sur le territoire suisse, le lieu de la livraison se situe sur le territoire suisse. La remise de l'ouvrage ou du bien n'a lieu qu'une fois achevée cette ouverture sur le territoire suisse.

La publication 52.02 «Livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après ouverture sur territoire suisse» contient des informations détaillées sur les dispositions relatives à l'importation applicables à ce genre de livraison.

3 Dispositions pour l'importation lors d'autres livraisons

3.1 Transactions avec un fournisseur

3.1.1 Cas de figure



Le fournisseur étranger A achemine un bien au siège social ou à l'entrepôt de l'acquéreur B (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou il y fait transporter le bien par un tiers tel que transitaire ou transporteur (livraison de biens expédiés par le fournisseur). L'acquéreur B peut aussi aller lui-même chercher le bien chez son fournisseur étranger A ou charger un tiers (transitaire, transporteur) d'aller y chercher le bien, puis de le transporter jusqu'à son siège social ou à son entrepôt (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

Par la suite, l'intermédiaire B transporte ou expédie le bien chez l'acquéreur C, ou ce dernier va chercher le bien chez l'intermédiaire B. Si ce transport est exécuté par un tiers, il est fondé sur un nouvel ordre d'expédition ou de transport qui fait suite à celui d'acheminement à travers la frontière.

3.1.2 Principe

C'est l'opération entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B qui conduit à l'importation (1^{re} livraison; lieu de la livraison à l'étranger). Dans la déclaration en douane, l'acquéreur B est aussi bien importateur que destinataire. L'intermédiaire B exécute une livraison avec un nouveau lieu de livraison sur territoire suisse (2^e livraison). Il doit faire imposer sa livraison sur territoire suisse auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. La prestation de transport fournie par un tiers en rapport avec cette livraison sur territoire suisse est également soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

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

3.1.3 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger)

Un fournisseur étranger A qui est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse peut opter pour l'imposition volontaire de ces livraisons auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Cette procédure simplifiée pour les biens importés nécessite cependant une autorisation (déclaration d'engagement pour l'étranger) de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Si cette procédure est octroyée à un fournisseur étranger et si c'est une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur qui conduit à l'importation (voir ch. 1.2), ce qui est une condition pour le déplacement du lieu de la livraison de

l'étranger au territoire suisse selon les administrations des contributions concernées, les conséquences sont les suivantes:

- pour la livraison du fournisseur A à l'acquéreur B, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse;
- dans la déclaration en douane doivent figurer en tant qu'importateur le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse et en tant que destinataire l'acquéreur B chez qui le bien est acheminé;
- lors de l'importation, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation que le fournisseur A (importateur) a versée lors de l'achat pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation. Dans les autres cas, l'impôt est calculé sur la valeur marchande, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur A devrait payer au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien, au moment de la naissance de la dette fiscale, dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le bien importé. Doivent être intégrés à la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais relatifs au transport ou à l'expédition et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien importé sur le territoire suisse;

À titre de simplification, la personne assujettie à l'obligation de déclarer peut déclarer, en lieu et place des deux bases de calcul susmentionnées, la contre-prestation que l'acquéreur B (destinataire dans la déclaration en douane) verse ou doit verser au fournisseur A (importateur) pour le bien livré (facture de A à B).

- dans le décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, le fournisseur étranger A peut faire valoir en tant qu'impôt préalable l'impôt sur les importations perçu par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières, pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient remplies;
- le fournisseur étranger A doit faire imposer la livraison du bien importé qu'il effectue sur le territoire suisse auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, raison pour laquelle il a le droit de répercuter ouvertement l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sur la facture adressée à l'acquéreur B.

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

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

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

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

3.2.1 Cas de figure

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

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

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

- Cas 1: livraison par le fournisseur étranger A de biens transportés ou expédiés (graphiques 1 et 2)

Le fournisseur étranger A transporte lui-même un bien chez l'acquéreur C (livraison de biens transportés par le fournisseur) ou charge un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) de transporter le bien chez l'acquéreur C (livraison de biens expédiés par le fournisseur). Il peut aussi transporter lui-même le bien faisant l'objet de la livraison sur un certain trajet, puis le remettre à un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) pour la suite du transport. L'acquéreur chez qui le tiers doit transporter le bien est connu dès le début du transport.

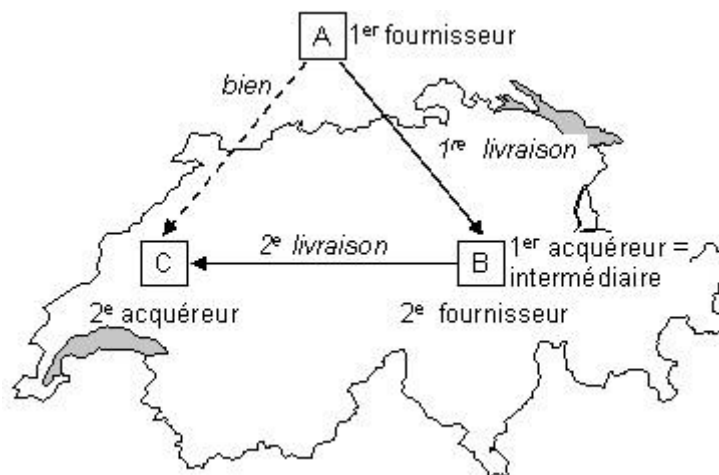
- Cas 2: livraison avec prise en charge chez le fournisseur par l'acquéreur C (graphiques 1 et 2)

L'acquéreur C peut aussi aller chercher lui-même ou charger un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur étranger A (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

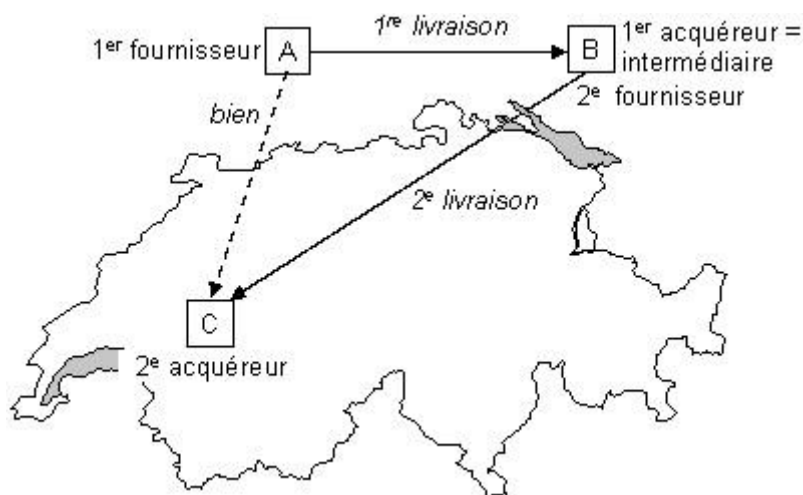
- Cas 3: livraison par l'intermédiaire B de biens expédiés ou transportés (graphiques 1 et 2)

L'intermédiaire B va chercher lui-même le bien chez le fournisseur étranger A et le transporte directement chez l'acquéreur C ou il charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur A et de le transporter chez l'acquéreur C.

Graphique 1



Graphique 2



3.2.2 Principe (acquéreur C = importateur)

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

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

3.2.3 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire B = importateur)

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

- pour la livraison de l'intermédiaire B à l'acquéreur C, le lieu de la livraison se déplace sur territoire suisse;
- dans la déclaration en douane, l'intermédiaire B doit figurer en tant qu'importateur et l'acquéreur C chez qui le bien est acheminé doit figurer en tant que destinataire;
- lors de l'importation du bien, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'intermédiaire B verse ou doit verser au fournisseur étranger A;
- dans le décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, l'intermédiaire B peut faire valoir en tant qu'impôt préalable l'impôt sur les importations perçu par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières, pour autant que les conditions des art. 28 ss LTVA soient remplies;

- l'intermédiaire B et les fournisseurs lui faisant le cas échéant suite dans la chaîne doivent soumettre à imposition toutes les livraisons qu'ils effectuent avec le bien importé sur le territoire douanier auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, car le déplacement du lieu de la livraison au territoire suisse ne concerne pas seulement la livraison effectuée par l'intermédiaire B, mais aussi les livraisons éventuellement effectuées par les fournisseurs lui faisant suite dans la chaîne.

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

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

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

3.2.4 Livraison autre qu'opération en chaîne

Un acquéreur suisse B commande chez un fournisseur étranger A un bien qu'il confie pour perfectionnement à façon à un perfectionneur suisse C. Il transporte lui-même ou charge un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) de transporter le bien du fournisseur A au perfectionneur C. Comme l'acquéreur suisse B ne vend pas le bien au perfectionneur C et qu'il n'exécute donc pas de livraison au sens fiscal du terme, il ne s'agit pas d'une opération en chaîne. Il en va de même lorsque l'acquéreur B cède gratuitement au client C le bien qu'il a acquis auprès du fournisseur A.

C'est l'opération entre le fournisseur étranger A et l'acquéreur B qui conduit à l'importation du bien. Dans la déclaration en douane, B doit donc figurer en tant qu'importateur et C en tant que destinataire.

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

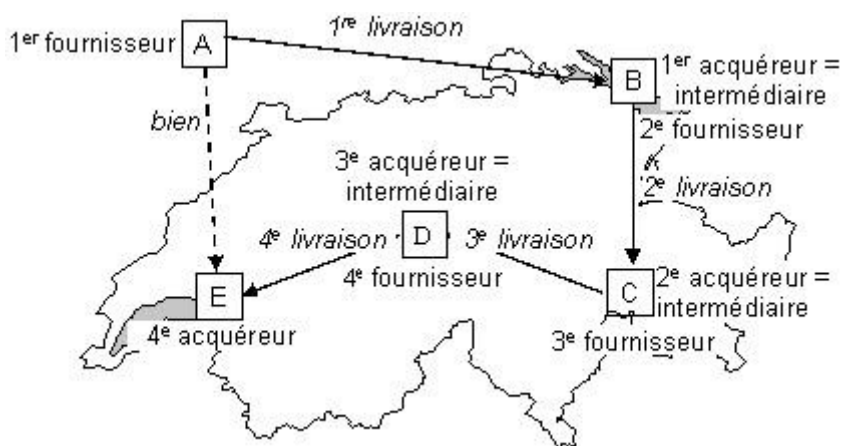
3.3 Transactions avec plus de deux fournisseurs dans la chaîne (opérations en chaîne)

3.3.1 Cas de figure

Dans une opération en chaîne comportant par exemple quatre fournisseurs dans la chaîne (A, B, C et D), le fournisseur étranger A achemine lui-même un bien chez l'acquéreur E (dernier acquéreur de la chaîne; livraison de biens transportés par le fournisseur) ou charge un tiers indépendant (transitaire ou transporteur) de l'expédier à l'acquéreur E (livraison de biens expédiés par le fournisseur). Le fournisseur étranger peut aussi transporter lui-même le bien faisant l'objet de la livrai-

son sur un certain trajet puis le remettre à un tiers (par ex. transitaire ou transporteur) pour expédition ultérieure. L'acquéreur E à qui le tiers doit expédier le bien est connu dès le début du transport.

Les intermédiaires B, C et D peuvent aussi aller chercher eux-mêmes le bien de la livraison chez le fournisseur étranger A ou le faire chercher là-bas par un tiers indépendant (transitaire ou transporteur) et le transporter ou le faire transporter directement chez le dernier acquéreur E. Finalement, l'acquéreur E (dernier acquéreur de la chaîne) peut aussi aller chercher lui-même ou charger un tiers indépendant (par ex. transitaire ou transporteur) d'aller chercher le bien chez le fournisseur étranger A (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).



3.3.2 Principe (acquéreur E = importateur)

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

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

3.3.3 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger, intermédiaire = importateur)

Un intermédiaire peut opter pour l'imposition volontaire de sa livraison aux acquéreurs (2^e, 3^e et 4^e livraisons) auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein pour autant qu'il soit inscrit au registre des assujettis à la TVA. Cette procédure simplifiée pour les biens importés nécessite cependant une autorisation (déclaration d'engagement pour l'étranger) de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. En outre, c'est une livraison de biens transportés ou expédiés par le fournisseur qui doit conduire à l'importation du bien (voir ch. 1.2), ce qui est une condition pour le déplacement du lieu de la livraison de l'étranger au territoire suisse selon les administrations des contributions concernées.

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

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

