

Impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations)

Edition 2022

Valable dès le 1^{er} janvier 2022

Editeur:

Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF

Domaine de direction Bases

Actes législatifs autres que douaniers

3003 Berne

E-mail: nze@bazg.admin.ch

Internet: www.bazg.admin.ch



TABLE DES MATIÈRES

1	Bases juridiques.....	3
2	Champ d'application de la taxe suisse sur la valeur ajoutée.....	3
3	Compétences.....	3
4	Impôt sur les importations	3
4.1	Signification et but	3
4.2	Droit applicable	4
4.3	Assujetti à l'impôt.....	4
4.3.1	Principe.....	4
4.3.2	Exceptions.....	4
4.4	Objet de l'impôt	5
4.4.1	Principe.....	5
4.4.2	Exceptions.....	5
4.4.3	Pluralité de prestations	6
4.5	Importations franches d'impôt.....	9
4.6	Calcul de l'impôt	10
4.6.1	Principe.....	10
4.6.2	Importateur.....	10
4.6.3	Contre-prestation / valeur marchande.....	14
4.6.4	Frais relatifs au transport et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse	15
4.6.5	Doutes quant à l'exactitude des valeurs déclarées	18
4.6.6	Conversion de devises étrangères en francs suisses	18
4.7	Taux d'impôt	18
4.7.1	Taux normal.....	18
4.7.2	Taux réduit	18
4.8	Dette fiscale (au titre de l'impôt sur les importations)	18
4.9	Remboursement de l'impôt sur les importations du fait de la réexportation.....	19
4.10	Remise de l'impôt sur les importations	19
4.11	Délais et autorités de recours	20
4.11.1	Remboursement de l'impôt sur les importations.....	20
4.11.2	Modification de documents d'importation sans effet sur la taxation fiscale.....	20
4.11.3	Modification de documents d'exportation	20
5	Déduction de l'impôt préalable.....	20

1 Bases juridiques

Par arrêtés du 18 juin 1993, les Chambres fédérales avaient adopté le nouveau régime financier de la Confédération. Ce faisant, elles avaient notamment décidé d'introduire la taxe sur la valeur ajoutée.

Le 28 novembre 2004, le peuple et les cantons ont approuvé le nouveau régime financier, qui déploiera ses effets jusqu'en 2020 au plus tard.

Le 12 juin 2009, le Parlement a approuvé la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) et décidé de la mettre en œuvre le 1^{er} janvier 2010. Cette loi remplace celle du 2 septembre 1999. Se fondant sur la nouvelle loi sur la TVA, le Conseil fédéral a édicté le 27 novembre 2009 l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201). Le Département fédéral des finances a, quant à lui, publié notamment l'ordonnance régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale et pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant (RS 641.204) et l'ordonnance régissant l'exonération fiscale de livraisons de biens sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic touristique (RS 641.202.2).

2 Champ d'application de la taxe suisse sur la valeur ajoutée

Le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée s'étend à tout le territoire suisse. En font partie le territoire de la Confédération et les enclaves douanières étrangères (Principauté de Liechtenstein et Büsingen).

Tant que les vallées de Samnaun et Sampuoir sont exclues du territoire douanier suisse, seules les prestations de service sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Pour les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont donc considérées comme territoire étranger. Les pertes fiscales que cette disposition entraîne pour la Confédération sont compensées par les communes de Samnaun et de Valsot.

3 Compétences

La perception de la taxe sur la valeur ajoutée incombe aux administrations suivantes:

- l'Administration fédérale des contributions, Division principale Taxe sur la valeur ajoutée, et l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein ont compétence pour percevoir l'impôt sur les prestations à l'intérieur du territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse) et l'impôt sur l'acquisition, par un destinataire se trouvant sur le territoire suisse, de prestations fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions);
- l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières perçoit l'impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations).

L'Administration fédérale des contributions, l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein et l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières édictent chacun toutes les décisions nécessaires à l'exécution de leurs tâches.

4 Impôt sur les importations

4.1 Signification et but

Les biens livrés sur le territoire suisse font l'objet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse auprès des assujettis à la TVA. Une réglementation qui permettrait à l'importation de biens d'échapper à l'imposition constituerait pour ces personnes un désavantage par rapport à la concurrence. Elles seraient en effet confrontées à des concurrents étrangers qui ravitailleraient directement le consommateur final sur le territoire suisse sans acquitter la taxe sur la valeur ajoutée. La consommation de biens serait imposée de manière incomplète et inéquitable. Il n'est donc pas possible de supprimer l'imposition des biens importés depuis l'étranger.

L'impôt sur les importations de biens par des importateurs non assujettis à la TVA (particuliers, écoles, etc.) revêt une importance particulière. Il en va de même pour les importations de biens par des importateurs qui sont certes enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA sur le territoire suisse mais qui n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable ou n'ont droit qu'à la déduction partielle de cet impôt dans leur décompte périodique avec l'Administration fédérale des contributions ou

L'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein (décomptes selon les taux de la dette fiscale nette, utilisation de biens pour des prestations exclues du champ de l'impôt ou assujettis à la TVA qui reçoivent des subventions). La taxation incorrecte des importations entraîne de façon directe des pertes fiscales et des distorsions de la concurrence.

4.2 Droit applicable

La législation douanière est également applicable à l'impôt sur les importations dans la mesure où la loi sur la TVA ne contient pas de dispositions en la matière. La loi sur la TVA ne réglemente pas, par exemple, la procédure de taxation de l'impôt sur les importations, et c'est le droit douanier qui est par conséquent applicable à cet égard.

4.3 Assujetti à l'impôt

4.3.1 Principe

La dette fiscale naît au même moment que la dette douanière. Est assujetti à la TVA, et donc assujetti à l'impôt, le débiteur de la dette douanière au sens de la loi sur les douanes. Le cercle des personnes concernées est relativement vaste. En font notamment partie:

- les personnes qui conduisent ou font conduire des biens à travers la frontière;
- les personnes assujetties à l'obligation de déclarer ou qui sont mandatées à cet effet;
- les personnes pour le compte desquelles les biens sont importés.

En ce qui concerne l'obligation d'acquitter la TVA, il est sans importance que le débiteur de la dette douanière soit propriétaire, fournisseur, importateur, commerçant ou consommateur des biens importés, et qu'il soit ou non inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse. Les assujettis à la TVA (assujettis à l'impôt) sont tenus solidairement au paiement de l'impôt sur les importations dû. Le droit de recours qu'ils peuvent exercer les uns contre les autres est régi par le droit civil.

4.3.2 Exceptions

4.3.2.1 Suppression de la responsabilité solidaire

La responsabilité solidaire est levée pour les déclarants en douane professionnels pour autant que les conditions suivantes soient simultanément remplies:

- l'importateur est habilité à la déduction de l'impôt préalable;
- la dette fiscale est imputée à l'importateur par le biais du compte de la procédure centralisée de décompte (PCD) de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières et lui est ensuite facturée par ce dernier;
- le déclarant en douane professionnel agit en tant que représentant direct de l'importateur.

La représentation est réalisée lorsque l'importateur a donné mandat au déclarant en douane professionnel de soumettre les biens importés à la taxation et d'imputer l'impôt sur les importations correspondant sur son compte PCD.

4.3.2.2 Procédure de report

L'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein peut sous certaines conditions autoriser les personnes qui sont inscrites au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse à déclarer l'impôt sur les importations dans leur décompte auprès de l'administration des contributions concernée au lieu de le payer à l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières. Dans ce cas, est assujetti à l'impôt l'importateur du bien importé qui est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse et qui est autorisé à utiliser la procédure de report.

4.4 Objet de l'impôt

4.4.1 Principe

L'objet de l'impôt est l'importation de biens dans le territoire douanier suisse, c'est-à-dire le transfert physique de biens à travers la frontière douanière sur le territoire suisse. Le fait constitutif de l'importation, autrement dit l'importation, ne présuppose aucune opération entre les parties concernées. Il est aussi réalisé lorsqu'un entrepreneur étranger achemine des biens à travers la frontière pour les vendre ou les louer sur le territoire suisse. C'est également le cas lorsque des biens sont remis à un importateur sans que celui-ci doive verser pour cela une contre-prestation.

Est réputée bien toute chose mobilière, y compris les prestations de service et les droits qui y sont inclus. Les animaux vivants sont assimilés à des choses lors de l'importation.

Font partie de l'objet de l'impôt non seulement la chose matérielle en elle-même, mais aussi les prestations de service et les droits qui y sont inclus. A cet égard, peu importe le rapport entre la valeur du matériel qui constitue la chose et celle des prestations de service ou des droits. Même si la valeur du matériel ne représente qu'une fraction de la valeur des prestations de service ou droits inclus dans cette chose, l'objet de l'impôt comprend l'ensemble de ces éléments (par ex. programmes d'ordinateur sur des supports de données).

Ce principe a pour effet que, lors de l'importation, ce n'est pas seulement la contre-prestation ou la valeur marchande de la chose matérielle qui est imposée, mais aussi la contre-prestation ou la valeur marchande des prestations de service et/ou droits contenus dans la chose.

4.4.2 Exceptions

Par dérogation au principe énoncé au ch. 4.4.1, les supports de données sont soumis à l'impôt sur les acquisitions lorsque leur valeur marchande ne peut pas être déterminée au moment de l'importation et qu'ils ne sont pas exonérés de l'impôt sur les importations. Est réputé support de données sans valeur marchande, indépendamment du type de support et du mode de stockage des données, tout support de données qui en sa forme et de par son contenu lorsqu'il est importé :

- ne peut pas être acquis contre le versement d'une contre-prestation déjà fixée au moment de l'importation, et qui
- ne peut pas être utilisé contractuellement contre le versement d'un droit de licence unique déjà fixé au moment de l'importation.

Le critère qui détermine si un support de données est dépourvu de valeur marchande est le support, y compris les prestations de service et les droits qui y sont inclus, l'opération qui conduit à l'importation étant sans importance. Le support de données peut contenir des programmes et fichiers informatiques, des mises à jour et des mises à niveau de ces derniers ainsi que des fichiers audio ou des fichiers graphiques. Des informations détaillées à ce sujet figurent dans la publication «Logiciels».

Sont notamment assimilés à des supports de données sans valeur marchande, pour autant qu'ils soient transmis au mandant sur la base d'un acte juridique indépendant :

- plans et dessins d'architectes ou d'ingénieurs ;

On n'est par exemple pas en présence d'une prestation basée sur un acte juridique indépendant lorsqu'un architecte doit livrer au maître de l'ouvrage, outre un support de données, l'ouvrage de construction ou une partie de celui-ci. En revanche, on peut parler d'acte juridique indépendant lorsque l'architecte ne prend en charge, outre la remise d'un support de données, que des tâches de surveillance et de conseil.

- dessins et illustrations de graphistes et de designers ;
- droits représentés par des titres et valeurs immatérielles ;
- mémoires produits par des avocats ;
- expertises de spécialistes ;
- traductions de textes ;
- résultats de recherches et d'essais, résultats d'analyses, évaluations et opérations similaires.

Il y a acte juridique indépendant lorsque la prestation est réalisée indépendamment de la livraison d'une construction ou d'un bien meuble.

L'acquisition de supports de données de ce type à l'étranger n'est donc pas passible de l'impôt sur les importations, mais de l'impôt sur les acquisitions, pour autant que le support de données sans valeur marchande ne soit pas considéré comme un bien dont l'importation est franche d'impôt en vertu de l'art. 53 LTVA. La perception de l'impôt sur les acquisitions incombe à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Ces supports de données doivent néanmoins être déclarés au bureau de douane en vue de la taxation. Il faut alors indiquer le montant de 0 franc dans la rubrique «valeur TVA» de la déclaration en douane.

4.4.3 Pluralité de prestations

4.4.3.1 Base juridique

En ce qui concerne l'impôt grevant les opérations sur le territoire suisse, les principes suivants sont applicables en cas de pluralité de prestations:

- Les prestations indépendantes l'une de l'autre sont traitées séparément.
- Plusieurs prestations indépendantes qui forment un tout ou sont offertes en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale si elles sont fournies à un prix global et que la prestation principale représente au moins 70 % de la contre-prestation totale (combinaison).
- Les prestations qui sont étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable constituent une opération économique unique et sont traitées comme une prestation globale.
- Les prestations accessoires telles que la fourniture d'emballages et de moyens d'emballage sont imposées comme la prestation principale.

Ces principes sont également applicables à l'impôt sur les importations.

Lors de la définition de l'impôt sur les importations, les dispositions relatives à la pluralité des prestations doivent être prises en considération lorsque, par exemple, les cas de figure suivants se présentent lors de l'importation de biens:

- pluralité de biens composée d'un bien imposable au taux réduit et d'un bien imposable au taux normal;
- pluralité de biens composée d'un bien exonéré et d'un bien imposable;
- pluralité de biens composée d'un emballage et du contenu de ce dernier;
- pluralité de prestations composée de la livraison d'un bien de l'étranger sur territoire suisse et du transport du bien jusqu'au domicile de l'importateur;
- pluralité de prestations composée de la livraison d'un bien de l'étranger sur territoire suisse et du montage du bien sur territoire suisse.

Il s'agit maintenant de montrer comment ces cas de figure doivent être traités sur le plan fiscal. Il convient à cet égard de se poser les questions suivantes:

- Est-on en présence de prestations étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable (prestation globale au sens du ch. 4.4.3.2)?
- Est-on en présence d'une prestation principale et d'une prestation accessoire au sens du ch. 4.4.3.3?
- Est-on en présence d'un tout ou d'une combinaison de prestations proposé à un prix global (combinaison de prestations indépendantes l'une de l'autre; voir ch. 4.4.3.4)?

4.4.3.2 Prestation globale

Il y a prestation globale (tout indissociable) lorsque les différentes prestations sont étroitement liées du point de vue économique et se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable. Chaque prestation est adaptée de telle façon à l'objet de la prestation

globale qu'elle se confond avec lui et perd son autonomie. Les prestations globales sont considérées comme une opération économique unique.

Dans le cas des biens, cette définition vaut pour les éléments constitutifs. Est réputé élément constitutif d'une chose tout ce qui, d'après l'usage local, représente un élément essentiel de la chose et ne peut en être séparé sans en provoquer la destruction, la détérioration ou l'altération. L'élément constitutif n'est pas une chose en soi (mais seulement une partie de chose).

Le traitement fiscal est régi par le caractère de la prestation globale. Il convient pour cela de se placer au niveau du consommateur moyen et non à celui de la personne qui fournit la prestation. Le point de vue et l'intérêt du destinataire de la prestation dans le cas d'espèce n'ont donc pas d'importance. La teneur du contrat et le fait que le fournisseur de la prestation indique dans la facture une prestation globale ou les différents éléments de la prestation n'ont aucune influence non plus sur cette qualification.

4.4.3.3 Prestation principale et prestation accessoire

Si la pluralité des prestations (biens ou bien et prestation de service) ne peut pas être considérée comme une prestation globale au sens du ch. 4.4.3.2, il faut ensuite examiner si l'on est en présence d'une prestation principale et d'une prestation accessoire.

Si plusieurs prestations produisent ensemble un but économique complet et cohérent, il faut distinguer entre la prestation qui existe indépendamment de l'autre et celle qui sert uniquement à gérer, utiliser, conserver, etc. l'autre prestation. Dans un tel cas de figure, la prestation «au service» de la prestation principale est une prestation accessoire, qui suit le même régime fiscal que la prestation principale.

La relation entre la prestation principale et la prestation accessoire a un caractère secondaire. La prestation principale prime la prestation accessoire. Une prestation ne doit par conséquent être considérée comme accessoire à une prestation principale que si elle remplit simultanément les conditions suivantes:

- elle est secondaire par rapport à la prestation principale;
- elle est étroitement liée à la prestation principale;
- elle complète, améliore ou équilibre économiquement la prestation principale;
- elle accompagne usuellement la prestation principale («à sa suite»).

Ce cas de figure implique que les diverses prestations entretiennent entre elles un rapport hiérarchique. Entrent en considération en tant que prestation accessoire en rapport avec l'importation de biens:

- la remise d'un emballage pour un bien (voir ch. 4.4.3.3.1);
- la remise de fournitures et de choses accessoires (voir ch. 4.4.3.3.2);
- d'autres prestations fournies en rapport avec un bien importé (par ex. prestations de transport et de dédouanement; voir ch. 4.4.3.3.3).

Les prestations accessoires suivent le même régime fiscal que la prestation principale. Elles doivent donc être imposées conformément aux dispositions applicables à la prestation principale.

4.4.3.3.1 Emballage de biens

Les emballages de biens doivent, indépendamment de leur valeur utilitaire, toujours être considérés comme une prestation accessoire aux biens importés s'ils sont usuels pour les biens emballés (voir aussi la publication «Emballages consignés et emballages»).

Un emballage non usuel ne doit pas être considéré comme une prestation accessoire, mais comme la partie d'une combinaison de biens au sens du ch. 4.4.3.4.

4.4.3.3.2 Fourniture et chose accessoire

Une distinction similaire à celle qui est opérée pour les emballages de biens doit être effectuée en ce qui concerne les fournitures et les choses accessoires. On considère qu'il y a une prestation accessoire lorsque la fourniture ou la chose accessoire est usuelle. Dans le cas contraire, on est en présence d'une combinaison de biens au sens du ch. 4.4.3.4.

4.4.3.3.3 Autres prestations fournies en rapport avec le bien importé

Les prestations fournies en rapport avec un bien importé telles que le transport et la taxation de biens importés, la plantation de végétaux importés pour des mandats de jardinage et autres activités similaires sont des prestations accessoires usuelles. Les coûts de ces prestations suivent par conséquent le régime fiscal du bien importé.

4.4.3.4 Combinaisons de prestations (combinaison de biens)

En vertu du droit régissant la TVA, chacune des prestations faisant partie des prestations indépendantes combinées les unes avec les autres (combinaison de biens) représente une importation autonome. L'imposition de ces combinaisons ne présente aucune difficulté tant que les biens combinés sont soumis au même taux ou ne comprennent que des biens imposables ou que des biens exonérés de l'impôt. Si, en revanche, la combinaison comprend des biens soumis à des taux différents, chaque bien doit être imposé au taux qui lui est applicable. Il en va de même lorsque la combinaison comprend des biens imposables et des biens exonérés de l'impôt.

Afin de permettre l'imposition séparée, le fabricant de la combinaison doit remettre au bureau de douane un document (calcul des coûts) informant ce dernier du montant de la contre-prestation totale et des coûts de revient de chaque bien compris dans la combinaison. Les éléments de coûts qui ne peuvent pas être entièrement attribués aux différents biens (frais généraux, bénéfice, frais de transport, etc.) doivent être répartis entre les différents biens compris dans la combinaison en fonction des valeurs respectives de ces biens. Les calculs de coûts présentés sont traités de façon confidentielle.

Si ce document fait défaut lors de l'importation des combinaisons ou si l'exactitude du calcul des coûts est sujette à caution, la contre-prestation totale est imposée au taux supérieur.

A titre de simplification, les exceptions suivantes dérogent à ce principe:

- les revues accompagnées de biens (par ex. supports de données, de son ou d'images) sont soumises au taux réduit, pour autant qu'il s'agisse d'une revue soumise au taux réduit et que celle-ci ne constitue pas une prestation accessoire aux biens qui l'accompagnent;
- les arrangements de fleurs et de plantes jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs par arrangement doivent être imposés au taux réduit, pour autant que les fleurs / plantes caractérisent l'arrangement;
- les plantes en hydroculture avec cache-pots jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs par plante ou par pot sont soumises au taux réduit, pour autant que la plante, l'indicateur du niveau d'eau et le cache-pot ne soient pas emballés individuellement;
- les couronnes de l'Avent et les guirlandes jusqu'à concurrence d'une contre-prestation de 300 francs par couronne ou guirlande sont soumises au taux réduit, pour autant qu'elles contiennent des feuilles naturelles, des fleurs coupées ou des rameaux;
- les bouquets de fleurs et les couronnes mortuaires garnies de matériel végétal sont soumis au taux réduit;
- autres combinaisons proposées à un prix global, avec une prestation prédominante d'au moins 70 %.

Plusieurs prestations indépendantes qui forment un tout ou sont proposées en combinaison peuvent être traitées comme la prestation principale si elles sont fournies à un prix global et que la prestation principale représente au moins 70 % de la contre-prestation totale. Cette disposition s'applique par dérogation au principe de l'imposition séparée valable pour les combinaisons de prestations indépendantes. La contre-prestation totale due pour une combinaison peut ainsi être imposée au taux (normal, réduit ou de 0 %) applicable à la prestation qui correspond à au moins 70 % de la contre-prestation totale.

Si, par exemple, le bien imposable au taux réduit représente au moins 70 % de la contre-prestation totale, celle-ci peut être imposée sur demande à ce taux. Afin que le bureau de douane puisse vérifier si cette règle des 70 % est respectée, le calcul des coûts du fabricant mentionné plus haut doit être présenté.

4.5 Importations franches d'impôt

Sont exonérés de l'impôt sur les importations:

- les biens énumérés dans l'ordonnance du Département fédéral des finances régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale et pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant (cadeaux de particuliers domiciliés à l'étranger à des particuliers sur le territoire suisse dont la valeur n'excède pas 100 francs, biens importés dans le trafic touristique dans les limites des franchises quantitatives, montant d'impôt ne dépassant pas 5 francs par document d'importation);
- les organes humains importés par des institutions médicalement reconnues ou par des hôpitaux et le sang humain complet importé par des titulaires de l'autorisation requise;
- les œuvres d'art créées par l'artiste lui-même avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur et introduites sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou par un tiers mandaté par ses soins, à l'exception de la contre-prestation due pour les travaux effectués par des tiers à l'étranger sur son œuvre d'art (par ex. moulage de sculptures);
- les biens qui sont admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. b à d, g et i à l, de la loi sur les douanes (par ex. les moyens de paiement légaux, les papiers-valeurs, les manuscrits et les documents sans valeur de collection; les timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et autres timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale; les effets de déménagement, les trousseaux de mariage et les effets de succession; les échantillons et spécimens de marchandise);
- les aéronefs et les biens destinés à être incorporés ou servant à l'exploitation ou à l'avitaillement de ceux-ci, pour autant qu'ils soient importés par des compagnies aériennes ayant droit à l'exonération d'impôt dans le cadre d'une livraison (transfert du pouvoir de disposer économiquement du bien [achat] ou cession payante de l'usage ou de la jouissance [location, leasing]); l'exonération d'impôt est également valable lors de la réimportation de ce genre d'aéronefs ou de biens par les compagnies aériennes précitées après transformation, réparation et entretien à l'étranger ainsi que pour les aéronefs et les biens précités que des compagnies aériennes ayant droit à l'exonération d'impôt ont déjà acquis avant l'importation dans le cadre d'une livraison et qui sont utilisés après l'importation pour des activités entrepreneuriales propres donnant droit à la déduction de l'impôt préalable;
- les biens indigènes en retour qui ont été placés sous le régime de l'exportation et qui ont ensuite été renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse sans avoir été modifiés, pour autant qu'ils n'aient pas été exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse du fait de leur exportation;

L'exonération d'impôt a lieu par remboursement, pour autant que l'impôt sur les importations soit considérable. Par conséquent, les bureaux de douane imposent les biens de ce genre lors de la réimportation. Des informations détaillées à ce sujet figurent dans la publication «Traitement douanier et fiscal de marchandises indigènes en retour».

- l'électricité transportée par lignes, le gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et la chaleur produite à distance;
- les biens exonérés en vertu de traités internationaux;
- les biens importés temporairement sur le territoire suisse selon le régime douanier de l'admission temporaire ou selon le régime douanier du perfectionnement actif avec remboursement, à l'exception de la contre-prestation pour l'usage;
- les biens qui sont importés temporairement sur le territoire suisse pour être travaillés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise par une personne assujettie à l'impôt sur le territoire suisse et qui sont placés sous le régime douanier du perfectionnement actif avec obligation de paiement conditionnelle (système de la suspension);
- les biens qui ont été exportés temporairement selon le régime douanier de l'admission temporaire ou selon le régime douanier du perfectionnement passif à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse, à l'exception de la contre-prestation pour les travaux effectués sur les biens à l'étranger (réparation, perfectionnement, vérification, ajustage, contrôle de fonctionnement, etc.);

- les biens qui ont été acheminés à l'étranger selon le régime de l'exportation en vue d'être travaillés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse, à l'exception de la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger (réparation, perfectionnement, vérification, ajustage, contrôle de fonctionnement, etc.);
- les biens que le Conseil fédéral a exonérés de l'impôt (biens destinés à des chefs d'Etat, à des services diplomatiques, consulaires et internationaux [...] à leurs membres; cercueils, urnes et ornements funéraires; prix d'honneur, insignes commémoratifs et dons d'honneur; réserves à bord de wagons-restaurants; réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord de bateaux; réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord d'aéronefs; monnaies d'or et or fin).

4.6 Calcul de l'impôt

4.6.1 Principe

Lorsque les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que l'importateur ou une personne tierce à sa place a versée ou doit verser. Si tel n'est pas le cas et si l'on n'est pas en présence d'une situation entraînant une base de calcul particulière, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande. Doivent être ajoutés à la contre-prestation ou à la valeur marchande, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus,

- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse et lors de l'importation, à l'exception de l'impôt sur les importations;
- les frais relatifs au transport ou à l'expédition et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

Dans les explications données ci-après dans la présente publication, la base de calcul de l'impôt sur les importations est appelée «contre-prestation ou valeur marchande au lieu de destination sur territoire suisse».

Les notions suivantes, utilisées dans le principe décrit précédemment, font l'objet d'explications détaillées sous les chiffres 4.6.2 à 4.6.4:

- importateur lors d'importations opérées en exécution d'un contrat de vente ou de commission et dans le cas d'autres transactions (ch. 4.6.2);
- contre-prestation / valeur marchande (ch. 4.6.3);
- frais relatifs au transport ou à l'expédition et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (ch. 4.6.4).

4.6.2 Importateur

4.6.2.1 Importation fondée sur un contrat de vente ou de commission

4.6.2.1.1 Généralités

Un assujetti à la TVA enregistré auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein ne doit soumettre à l'imposition sur le territoire suisse que les livraisons de biens effectuées sur le territoire suisse. Les livraisons de biens à l'étranger ne sont donc pas imposables. Pour déterminer si une livraison a lieu à l'étranger ou sur le territoire suisse, on se fonde sur l'endroit où se trouvent les biens au moment de la livraison, c'est-à-dire sur le lieu de la livraison.

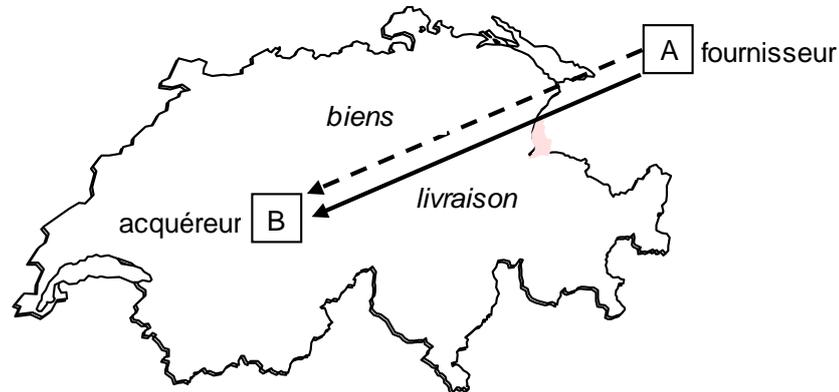
La notion de lieu de livraison est décrite dans la loi sur la TVA. On distingue ce qui suit:

- L'acquéreur va chercher ou charge un tiers (par ex. un transitaire ou un transporteur) d'aller chercher les biens chez le fournisseur (livraison avec prise en charge chez le fournisseur). Dans les cas de livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, le lieu de la livraison se trouve là où le fournisseur remet les biens à l'acquéreur ou au tiers mandaté par ses soins.
- Le fournisseur expédie ou transporte les biens (livraison de biens transportés ou expédiés). Lors d'une livraison de biens transportés, le fournisseur apporte lui-même les biens à l'acquéreur, tandis que lors d'une livraison de biens expédiés, il charge un tiers indépendant (par ex. un

transitaire ou un transporteur) d'acheminer les biens jusqu'à leur acquéreur. Pour ces livraisons, le lieu de livraison se trouve au point de départ du transport ou de l'expédition.

Dans ce contexte, il est également renvoyé à la publication «Lieu de la livraison et importateur lors d'importations».

4.6.2.1.2 Transactions avec un fournisseur



Si le fournisseur étranger A expédie ou transporte les biens jusqu'à l'acquéreur B, c'est l'opération entre lui (A) et l'acquéreur B qui entraîne l'importation. Il en va de même lorsque l'acquéreur B va chercher ou charge un tiers (par ex. un transitaire ou un transporteur) d'aller chercher les biens chez le fournisseur étranger A.

L'acquéreur B doit figurer dans la déclaration en douane comme importateur et destinataire.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que l'acquéreur B doit payer au fournisseur A. Doivent être intégrés à la contre-prestation, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus, les frais relatifs au transport ou à l'expédition et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (cf. ch. 4.6.4).

Il existe cependant quelques exceptions à ce principe dans les cas suivants:

- Le fournisseur étranger A effectue une livraison reposant sur un contrat d'entreprise sur le territoire suisse (par ex. le montage sur territoire suisse du bien qu'il livre) ou il livre les biens importés après ouverture sur le territoire suisse. Dans ce cas, le fournisseur étranger A effectue une livraison sur le territoire suisse. Dans ce contexte, nous renvoyons à la publication «Livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après ouverture sur territoire suisse».
- Le fournisseur étranger A est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse. Il a demandé une déclaration d'engagement pour l'étranger auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, et sa demande a été acceptée (autorisation). Selon cette autorisation, le lieu de la livraison est déplacé sur le territoire suisse, pour autant que le fournisseur A transporte lui-même le bien de la livraison vers le territoire suisse (livraison de bien transporté par le fournisseur) ou qu'il charge un tiers (par ex. un transitaire) de le transporter là-bas (livraison de bien expédié par le fournisseur). Si ces conditions sont remplies, il en résulte que:
 - sur la déclaration en douane, le fournisseur étranger A doit être mentionné en tant qu'importateur avec pour adresse celle de son représentant fiscal sur le territoire suisse (par ex. Handels AG, Bonn, pour adresse Fiduciaire SA, Case postale, Bienne), et l'acquéreur B doit figurer en tant que destinataire;
 - lors de l'importation des biens, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur A (importateur) a payée lors de l'achat pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation. Dans les autres cas, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande. Doivent également être intégrés à la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou dans la valeur marchande, les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien importé sur territoire suisse. À titre de simplification, la personne assujettie à l'obligation de déclarer a également la possibilité de déclarer la base de calcul suivante pour l'imposition: la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur B

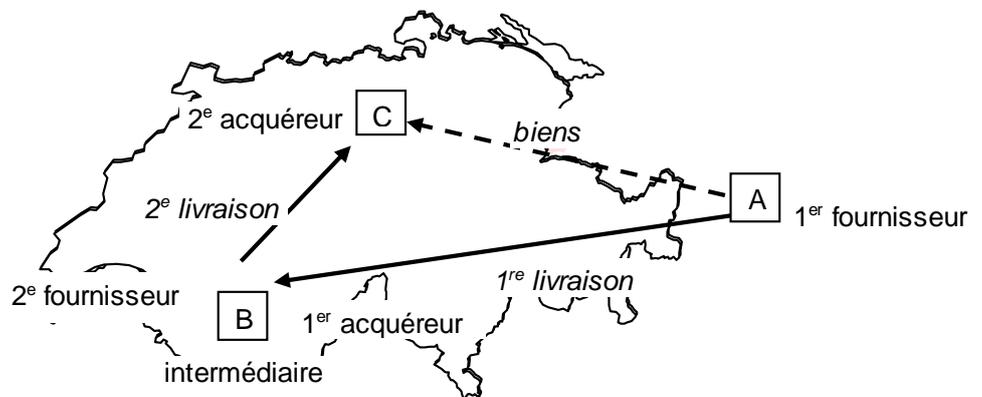
(destinataire dans la déclaration en douane) verse ou doit verser au fournisseur étranger A (importateur) pour le bien livré;

- le fournisseur étranger A peut faire valoir l'impôt sur les importations perçu par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, pour autant que ce droit lui soit conféré;
- le fournisseur étranger doit établir auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein un décompte des livraisons qu'il effectue à l'aide des biens importés sur le territoire suisse. C'est pourquoi il a le droit de répercuter ouvertement l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sur la facture établie à l'intention de l'acquéreur B.

Le titulaire d'une déclaration d'engagement pour l'étranger dûment agréée (autorisation) est libre d'appliquer ou non cette procédure à chaque importation concrète effectuée sur la base d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur. Si, lors d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur, le fournisseur A ne désire pas utiliser sa déclaration d'engagement, il doit le signaler au moment de l'importation dans la facture établie à l'intention de l'acquéreur. Cette renonciation a pour conséquence que l'acquéreur B est l'importateur et le destinataire des biens, et que le fournisseur A ne doit pas soumettre cette livraison à l'impôt sur le territoire suisse.

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. un transitaire) d'aller chercher le bien chez le fournisseur A (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

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



On parle d'opérations en chaîne lorsque plusieurs fournisseurs concluent des transactions touchant les mêmes biens et que ces transactions aboutissent à ce que

- le dernier acquéreur sur le territoire suisse C de la chaîne va chercher ou charge un tiers (par ex. un transitaire ou un transporteur) d'aller chercher les biens chez le premier fournisseur à l'étranger A de la chaîne,
- le premier fournisseur A de la chaîne transporte ou expédie les biens livrés chez le dernier acquéreur sur le territoire suisse C de la chaîne, ou
- l'intermédiaire suisse ou étranger B transporte les biens de la livraison du fournisseur étranger A chez l'acquéreur C ou s'il charge un tiers (par ex. un transitaire ou un transporteur) de les y transporter.

Si le premier fournisseur A de la chaîne transporte ou expédie les biens chez l'acquéreur sur le territoire suisse C, c'est ce dernier qui doit être considéré comme l'importateur. L'importateur est par conséquent l'acquéreur de la chaîne chez lequel le premier fournisseur de la chaîne livre les biens (livraison de biens transportés) ou chez lequel le transitaire ou le transporteur doit les livrer aux termes du mandat confié par le premier fournisseur de la chaîne (livraison de biens expédiés).

Si l'intermédiaire suisse ou étranger B transporte les biens de la livraison du fournisseur étranger A chez l'acquéreur C ou s'il charge un tiers (par ex. un transitaire ou un transporteur) de les y trans-

porter, c'est l'acquéreur C qui doit être considéré comme l'importateur. L'importateur est par conséquent l'acquéreur de la chaîne chez lequel l'intermédiaire B livre les biens (livraisons de biens transportés) ou chez lequel le transitaire ou le transporteur doit les livrer aux termes du mandat confié par l'intermédiaire B (livraison de biens expédiés).

Si l'acquéreur C va chercher ou charge un tiers (par ex. un transitaire ou un transporteur) d'aller chercher les biens chez le premier fournisseur A, il est également l'importateur des biens. L'importateur est par conséquent l'acquéreur qui va chercher ou fait chercher les biens à l'étranger.

C'est l'opération réalisée entre le fournisseur B et l'importateur C qui conduit à l'importation. La contre-prestation due à l'occasion de cette opération sert de base de calcul de l'impôt sur les importations. Cette contre-prestation doit être augmentée des frais relatifs au transport ou à l'expédition et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus (voir ch. 4.6.4). L'intermédiaire B effectue une livraison à l'étranger, qu'il ne doit pas soumettre à l'impôt auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Il existe cependant des exceptions à ce principe dans les cas suivants:

- Le fournisseur étranger A effectue une livraison reposant sur un contrat d'entreprise sur le territoire suisse (par ex. le montage des biens importés sur le territoire suisse) ou il livre les biens importés après livraison sur le territoire suisse. Dans ce cas, le fournisseur étranger effectue une livraison sur le territoire suisse. Dans ce contexte, nous renvoyons à la publication «Livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après livraison sur territoire suisse».
- Contrairement à ce qui a été décrit au point précédent, l'intermédiaire B effectue une livraison dont le lieu se situe à l'étranger et est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse. De plus, il a demandé une déclaration d'engagement pour l'étranger auprès de l'Administration fédérale des contributions ou auprès de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, et sa demande a été acceptée (autorisation). Selon cette autorisation, le lieu de la livraison est déplacé sur le territoire suisse, pour autant que le fournisseur A transporte lui-même le bien de la livraison vers le territoire suisse (livraison de bien transporté par le fournisseur) ou qu'il charge un tiers (par ex. un transitaire) de le transporter là-bas (livraison de bien expédié par le fournisseur). Il en va de même si l'intermédiaire B transporte le bien chez l'acquéreur C ou qu'il le fait expédier là-bas. Si ces conditions sont remplies, il en résulte que:
 - l'intermédiaire B doit figurer sur la déclaration en douane en tant qu'importateur, et l'acquéreur C en tant que destinataire;
 - lors de l'importation des biens, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation au lieu de destination sur le territoire suisse que l'intermédiaire B a payée ou doit payer au fournisseur étranger A;
 - l'intermédiaire B peut faire valoir l'impôt sur les importations perçu par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, pour autant que ce droit lui soit conféré;
 - l'intermédiaire B doit faire imposer auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein toutes les livraisons qu'il effectue à l'aide des biens importés sur le territoire suisse.

Le titulaire d'une déclaration d'engagement dûment agréée (autorisation) est libre d'appliquer ou non cette procédure simplifiée à chaque importation concrète effectuée sur la base d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur. Si, lors d'une livraison de bien transporté ou expédié par le fournisseur, l'intermédiaire B ne désire pas utiliser sa déclaration d'engagement, il doit le signaler au moment de l'importation dans la facture établie à l'intention de l'acquéreur. Cette renonciation a pour conséquence que l'acquéreur C est l'importateur et le destinataire des biens, et que l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation au lieu de destination sur le territoire suisse que l'acquéreur C a payée ou doit payer à l'intermédiaire B.

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. un transitaire) d'aller chercher le bien chez le fournisseur A (livraison avec prise en charge chez le fournisseur).

4.6.2.2 Importation fondée sur une autre transaction

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 nom propre immédiatement après l'importation, c'est-à-dire qui peut l'utiliser, le consommer ou le céder en son nom propre.

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

L'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande du bien importé au lieu de destination sur territoire suisse (voir ch. 4.6.4).

4.6.3 Contre-prestation / valeur marchande

4.6.3.1 Principe

L'impôt sur les importations est calculé:

- sur la contre-prestation, si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission;

La contre-prestation comprend tout ce que l'importateur, ou un tiers à sa place, a payé ou doit payer en échange des biens. La contre-prestation comprend notamment la couverture de tous les frais, qu'ils soient facturés séparément ou non.

- sur la contre-prestation, pour les livraisons ou les travaux effectués dans le cadre d'un contrat d'entreprise sur territoire suisse pour lesquels des biens mis en libre pratique ont été utilisés et qui sont exécutés par des personnes non inscrites au registre des assujettis sur le territoire suisse (par ex. montage d'une cuisine importée, montage d'une maison préfabriquée importée, réparations et travaux de maintenance sur des maisons moyennant utilisation des biens importés, installation d'un logiciel importé chez un client);
- sur la contre-prestation, pour les travaux effectués à l'étranger par des tiers sur mandat d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur sur des œuvres d'art créées par ce dernier et franchises d'impôt à l'importation;
- sur la contre-prestation, pour l'utilisation sur territoire suisse de biens importés selon le régime douanier de l'admission temporaire;
- sur la contre-prestation, pour les travaux effectués à l'étranger sur des biens qui ont été exportés selon le régime douanier de l'admission temporaire ou selon le régime douanier du perfectionnement passif à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse;
- sur la contre-prestation, pour les travaux effectués à l'étranger sur des biens qui ont été acheminés à l'étranger selon le régime de l'exportation en vue d'être travaillés à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse;
- sur la valeur marchande dans les autres cas.

Est réputé valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays de provenance des biens au moment de la naissance de la dette fiscale, dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir les mêmes biens.

4.6.3.2 Eléments ne constituant pas une contre-prestation

Les consignes, notamment sur les emballages, ne font pas partie de la contre-prestation. Les emballages réutilisables sont généralement consignés (par ex. caisses, bouteilles d'eau minérale, ha-rasses, palettes-caisses, bonbonnes de gaz). Si une consigne (dépôt) est exigée lors de la remise d'emballages, puis remboursée à leur retour, elle n'est pas intégrée dans la base de calcul de l'impôt sur les importations. Les conditions suivantes doivent à cet égard être simultanément remplies:

- l'emballage est remis en même temps que le bien qu'il contient;
- lors de la remise de cet emballage, la consigne est facturée séparément;
- la consigne est remboursée lorsque l'emballage est restitué.

Si une contre-prestation dépendant de la durée d'utilisation est facturée pour l'enveloppe, il n'y a pas remise d'un emballage moyennant consigne, mais cession d'une enveloppe en vertu d'un contrat de location. L'enveloppe n'est donc pas remise dans le cadre de la livraison des biens emballés. Il y a donc prestation indépendante de la livraison des biens. L'impôt sur les importations est dès lors calculé au taux normal sur la valeur marchande de l'enveloppe au lieu de destination sur territoire suisse.

4.6.4 Frais relatifs au transport et à toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse

4.6.4.1 Principe

Les frais relatifs au transport (transport ou expédition) et à toutes les prestations y afférentes (frais accessoires; voir ch. 4.6.4.2) jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (voir ch. 4.6.4.3) font partie de la base de calcul de l'impôt sur les importations.

La contre-prestation ou la valeur marchande décrite au ch. 4.6.3 doit être augmentée des frais accessoires jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus.

4.6.4.2 Frais relatifs au transport ou à l'expédition et à toutes les prestations y afférentes (frais accessoires)

A l'occasion du transport ou de l'expédition, le transitaire et/ou le transporteur fournissent des prestations de service déterminées. En voici quelques exemples:

- prestations de transport et d'assurance (frais de transport en résultant, y compris des éléments de coût tels que la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations, les frais de réfrigération, l'assurance-transport, la location de conteneurs etc.);
- les activités accessoires des sociétés de transport (chargement et déchargement, stockage intermédiaire, déballage, nouvelle répartition, réemballage, reconditionnement, nouveau marquage des lots, étiquetage, tri);
- les prestations en rapport avec la taxation (déclarations en douane d'importation ou d'exportation, intérêts pour avance de frais et prestations d'encaissement, enregistrement, etc.).

Toutes les frais concernant ces prestations jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (frais accessoires) font partie de la base de calcul de l'impôt sur les importations, que ces prestations soient effectuées sur mandat du fournisseur ou de l'importateur. Si elles sont fournies sur le territoire suisse par un assujetti à la TVA suisse, elles sont exonérées en ce qui le concerne de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, pour autant que l'assujetti puisse prouver qu'elles ont été fournies en relation avec l'importation de biens.

4.6.4.3 Lieu de destination sur territoire suisse

Le lieu de destination sur territoire suisse est l'endroit où le bien doit être transporté selon les indications de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire au moment où la dette fiscale prend naissance (voir ch. 4.8). Tous les frais accessoires (ch. 4.6.4.2) jusqu'à ce lieu font partie de la base de calcul de l'impôt sur les importations.

La dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière.

Exemples:

- Les biens sont acheminés sur territoire suisse depuis l'étranger par voie terrestre ou par bateau et sont taxés à l'importation auprès d'un bureau de douane de frontière (mise en libre pratique).

Un fournisseur étranger donne mandat à un transitaire d'aller chercher des biens chez lui à Munich et de les transporter à Berne chez son client. Le transitaire déclare ces biens au bureau de douane de frontière en vue de la taxation à l'importation. Compte tenu de ce fait, Berne est le lieu de destination déterminant sur territoire suisse au moment de la naissance de la dette fiscale. Le coût des prestations fournies par le transitaire (transport, assurance, taxation, etc.) jusqu'à Berne fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations et doit donc être imposé par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

- Les biens sont acheminés sur territoire suisse depuis l'étranger par voie aérienne et sont taxés à l'importation (mise en libre pratique) au bureau de douane de l'aéroport après l'atterrissage.

Un expéditeur étranger donne mandat à un transitaire de transporter des biens par voie aérienne de Tokyo à Zurich. L'importateur charge un autre transitaire de la taxation à l'importation et du transport à son domicile commercial à Lugano. Les biens sont taxés à l'importation au bureau de douane de Zurich-aéroport. Au moment de la naissance de la dette fiscale, Lugano est le lieu de destination déterminant sur territoire suisse. Le coût des prestations fournies par les deux transitaires jusqu'à Lugano (transport de Tokyo à Zurich, taxation à l'importation, transport de Zurich-aéroport à Lugano, etc.) fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations et doit donc être imposé par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

- Des biens provenant de l'étranger sont placés sous un régime douanier basé sur la surveillance douanière au bureau de douane de frontière ou, dans le trafic aérien, au bureau de douane de l'aéroport après l'atterrissage (par ex. régime du transit ou régime douanier de l'admission temporaire).

Un importateur donne mandat à un transitaire d'aller chercher des biens à Paris, de les placer sous le régime douanier de l'admission temporaire et de les transporter à Berne. Le transitaire place ces biens sous le régime de l'admission temporaire à un bureau de douane de frontière. Au moment de la naissance de la dette fiscale, Berne est ainsi le lieu de destination déterminant sur territoire suisse. Le coût des prestations fournies par le transitaire jusqu'à Berne (transport de Paris à Berne, taxation, etc.) fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations dû de façon conditionnelle dans le cas du régime douanier de l'admission temporaire. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

- Des biens provenant de l'étranger se trouvent sous un régime douanier basé sur la surveillance douanière (par ex. régime du transit, régime douanier de l'admission temporaire, régime de l'entrepôt douanier [entrepôt douanier ouvert]) ou ils sont entreposés dans un dépôt franc sous douane; ces biens sont taxés à l'importation (mise en libre pratique).

Un expéditeur étranger donne mandat à un transitaire d'aller chercher des biens chez lui à Milan et de les entreposer sur le territoire suisse. Les biens sont acheminés à Berne depuis la frontière douanière sous le régime du transit et y sont entreposés dans l'entrepôt douanier ouvert du transitaire. Après deux mois, ils sont taxés à l'importation sur mandat de l'expéditeur (fournisseur) et transportés à Sion, où ils sont remis au client du fournisseur. Au moment de la naissance de la dette fiscale, Sion est donc le lieu de destination déterminant sur territoire suisse. Le coût des prestations de transport fournies par le transitaire (transport de Milan à Berne, transport de Berne à Sion, etc.), les frais d'entreposage et les frais de placement sous le régime du transit et de taxation à l'importation font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

4.6.4.4 Distinction entre impôt sur les importations et impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse pour l'imposition des frais accessoires

Lors de l'importation d'un bien, on impose également les frais accessoires jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse auquel le bien doit être transporté selon les indications de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire au moment où la dette fiscale prend naissance. Etant donné que les prestations logistiques soumises à l'impôt sur les importations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 5, LTVA), la définition du lieu de destination est également importante pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Le lieu de destination est défini en fonction

- de la personne qui procède ou fait procéder à la taxation à l'importation et
- de la personne qui effectue ou fait effectuer la suite du transport après la taxation à l'importation.

On opère une distinction entre les cas de figure suivants:

- L'expéditeur ou un tiers mandaté par ses soins (par ex. un transitaire) se charge de la taxation à l'importation du bien et remet ce dernier, après la taxation à l'importation, à l'importateur / au destinataire à l'endroit où la taxation a eu lieu.

Le lieu de destination sur territoire suisse est l'endroit où l'expéditeur ou le tiers mandaté par ses soins remet le bien taxé à l'importateur ou au destinataire.

- L'expéditeur ou un tiers mandaté par ses soins (par ex. un transitaire) se charge de la taxation à l'importation du bien et de la suite du transport sur territoire suisse.

Le lieu de destination sur territoire suisse est le lieu où l'expéditeur ou le tiers mandaté par ses soins doit transporter le bien importé après la taxation à l'importation. L'expéditeur ou le tiers mandaté par ses soins peut également procéder sur l'itinéraire menant à ce lieu sur territoire suisse à un entreposage intermédiaire du bien taxé, ou confier le transport à un sous-transporteur. Ces processus n'ont pas d'influence sur le lieu de destination.

Si l'expéditeur et l'importateur ne font qu'un, les points qui suivent sont applicables.

- L'importateur ou un tiers mandaté par ses soins (par ex. un transitaire) se charge de la taxation à l'importation du bien et remet ce dernier, après la taxation à l'importation, au destinataire à l'endroit où la taxation a eu lieu.

Le lieu de destination sur territoire suisse est l'endroit où l'importateur ou le tiers mandaté par ses soins remet le bien taxé au destinataire.

- L'importateur / le destinataire ou un tiers mandaté par ses soins (par ex. un transitaire) se charge de la taxation à l'importation du bien; après la taxation à l'importation du bien, l'expéditeur ou un tiers mandaté par ses soins (par ex. un transitaire) se charge de la suite du transport sur territoire suisse.

Le lieu de destination sur territoire suisse est l'endroit où l'expéditeur ou un tiers mandaté par ses soins doit transporter le bien importé. L'expéditeur ou le tiers mandaté par ses soins peut également procéder sur l'itinéraire menant à ce lieu sur territoire suisse à un entreposage intermédiaire du bien taxé, ou confier le transport à un sous-transporteur. Ces processus n'ont pas d'influence sur le lieu de destination.

- L'importateur / le destinataire ou un tiers mandaté par ses soins (par ex. un transitaire) se charge de la taxation à l'importation du bien et de la suite du transport sur territoire suisse.

Le lieu de destination sur territoire suisse est l'endroit où l'importateur / le destinataire ou un tiers mandaté par ses soins transporte le bien importé. L'importateur / le destinataire ou le tiers mandaté par ses soins peut également procéder sur l'itinéraire menant à ce lieu sur territoire suisse à un entreposage intermédiaire du bien taxé, ou confier le transport à un sous-transporteur. Ces processus n'ont pas d'influence sur le lieu de destination.

4.6.5 Doutes quant à l'exactitude des valeurs déclarées

Si l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières a des doutes fondés quant à l'exactitude des valeurs déclarées ou si ces indications font défaut, il peut procéder à l'estimation de la base de calcul de l'impôt dans les limites de son pouvoir d'appréciation.

4.6.6 Conversion de devises étrangères en francs suisses

Les prix et les valeurs exprimés en devises étrangères doivent être convertis en francs suisses au cours des devises (vente) enregistré en bourse la veille de la naissance de la dette fiscale (voir ch. 4.8).

4.7 Taux d'impôt

4.7.1 Taux normal

Tous les biens qui ne sont pas énumérés au ch. 4.7.2 sont imposables au taux normal mentionné à l'art. 55, al. 1, LTVA.

4.7.2 Taux réduit

Les biens ci-dessous sont imposables au taux réduit mentionné à l'art. 55, al. 2, LTVA:

- l'eau amenée par des conduites;
- les denrées alimentaires visées dans la loi sur les denrées alimentaires;
- le bétail, la volaille, le poisson;
- les céréales;
- les semences, les tubercules, les oignons à planter, les plantes vivantes, les boutures, les greffons, les fleurs coupées et les rameaux, même ceux qui sont présentés en arrangements, bouquets, couronnes et autres;
- les aliments et les litières pour animaux, les acides destinés à l'ensilage;
- les engrais, les préparations phytosanitaires, les paillis et autres matériaux de couverture végétaux;
- les médicaments;
- les journaux, revues et livres imprimés et les autres imprimés sans caractère publicitaire;
- les journaux, revues et livres électroniques sans caractère publicitaire.

4.8 Dette fiscale (au titre de l'impôt sur les importations)

La dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière. Cette dernière naît en principe au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane. Si le bureau de douane accepte la déclaration en douane avant l'introduction des biens dans le territoire douanier (déclaration préalable), la dette douanière naît au moment où les biens franchissent la frontière pour être acheminés sur le territoire suisse.

Si les biens sont taxés à l'importation (mis en libre pratique), une dette fiscale inconditionnelle prend naissance, c'est-à-dire que l'impôt sur les importations est exigible. Par contre, une dette fiscale conditionnelle prend naissance lorsque les biens sont placés sous un régime douanier sous surveillance douanière (régime du transit, régime douanier de l'admission temporaire, etc.). Si la dette fiscale ne prend naissance que de façon conditionnelle, l'assujéti à l'impôt sur les importations doit garantir la dette au moyen d'un cautionnement, d'un dépôt en espèces ou d'une consignation de titres. La dette fiscale conditionnelle tombe lorsque le régime concerné est apuré. Dans le cas contraire, elle est définitivement exigible.

Le paiement des créances fiscales conditionnelles peut avoir lieu selon les modalités suivantes:

- L'impôt sur les importations est en principe payable conformément aux dispositions du droit douanier, c'est-à-dire dans la monnaie officielle et en espèces.
- Lorsqu'un assujéti a ouvert un compte douanier PCD par la fourniture d'une sûreté sous forme de caution générale, de dépôt de papiers-valeurs ou d'un dépôt en espèces, il doit payer l'impôt

sur les importations à l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières dans un délai de 60 jours. Cette disposition ne s'applique pas aux importations qui ont été déclarées en douane oralement (par ex. dans le trafic touristique).

- Les assujettis à la TVA sur le territoire suisse autorisés par l'Administration fédérale des contributions ou par l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein à utiliser la procédure de report établissent des décomptes sur l'importation de biens auprès de l'administration compétente. Cette procédure est accordée aux personnes
 - qui sont inscrites au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse et qui établissent leur décompte selon la méthode effective,
 - qui procèdent régulièrement à des importations et à des exportations de biens, et
 - qui présentent régulièrement un excédent d'impôt préalable de plus de 10 000 francs au titre de leurs exportations et importations.

4.9 Remboursement de l'impôt sur les importations du fait de la réexportation

L'impôt sur les importations est remboursé du fait de la réexportation des biens lorsqu'il ne peut pas ou pas intégralement être déduit en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein et que

- les biens non modifiés soient réexportés sans avoir été préalablement remis à un tiers dans le cadre d'une livraison sur le territoire suisse et sans avoir été utilisés auparavant (la raison de la réexportation n'a aucune importance) ou que
- les biens aient été utilisés sur le territoire suisse mais soient réexportés en raison de l'annulation de la livraison qui se trouvait à l'origine de l'importation.

Outre ces conditions, le remboursement de l'impôt sur les importations n'est possible que si

- les biens sont réexportés dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt sur les importations a été perçu;
- il est prouvé que les biens réexportés sont ceux qui avaient été importés.

La demande de remboursement de l'impôt sur les importations doit être présentée en même temps que la déclaration en douane pour le régime de l'exportation. Les demandes de remboursement ultérieures peuvent être prises en considération si elles sont remises par écrit à la direction de l'arrondissement dans lequel la réexportation a eu lieu dans les 60 jours qui suivent l'établissement du document d'exportation avec lequel les biens ont été taxés selon le régime de l'exportation. Des informations détaillées à ce sujet figurent dans la publication «Remboursement des redevances d'entrée du fait de la réexportation».

4.10 Remise de l'impôt sur les importations

La loi sur la TVA prévoit la remise de l'impôt sur les importations notamment lorsque le mandataire chargé de la déclaration en douane (par ex. le transitaire) ne peut transférer l'impôt sur les importations en raison de l'insolvabilité de l'importateur et que ce dernier, au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, était inscrit 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.

La décision sur les remises relève de la compétence de la Direction générale des douanes. La remise doit être demandée par écrit et étayée par les justificatifs nécessaires. Le délai de présentation de la demande de remise de l'impôt est:

- d'une année à compter de l'établissement du document d'importation sur la base duquel l'impôt sur les importations a été déterminé (taxation avec dette fiscale inconditionnelle);
- d'une année à compter de l'apurement du régime douanier avec surveillance douanière (taxations avec dette fiscale conditionnelle).

4.11 Délais et autorités de recours

4.11.1 Remboursement de l'impôt sur les importations

L'impôt sur les importations perçu en trop ou par erreur peut être remboursé sous certaines conditions.

L'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières ne peut pas procéder au remboursement de l'impôt sur les importations lorsque celui-ci peut être revendiqué dans son intégralité en tant qu'impôt préalable dans le décompte fiscal périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

La personne assujettie à l'obligation de déclarer peut présenter une demande de modification de la taxation fiscale (par ex. modification du taux d'impôt) auprès du bureau de douane qui a taxé les biens importés dans les 30 jours à compter du moment où les biens importés ont cessé d'être sous la garde de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières.

Après expiration du délai de 30 jours, les demandes de remboursement de l'impôt sur les importations perçu en trop ou par erreur doivent être présentées à la direction de l'arrondissement dans lequel les biens importés ont été taxés. Le délai à cet effet est de cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle le document d'importation a été établi.

4.11.2 Modification de documents d'importation sans effet sur la taxation fiscale

La personne assujettie à l'obligation de déclarer peut présenter une demande de modification du document d'importation (par ex. modification du nom de l'importateur) auprès du bureau de douane qui a taxé les biens importés dans les 30 jours à compter du moment où les biens importés ont cessé d'être sous la garde de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières.

Après expiration du délai de 30 jours, la demande est considérée comme un recours contre la taxation à l'importation. Ces demandes doivent être adressées dans les 60 jours qui suivent l'établissement du document d'importation à la direction de l'arrondissement dans lequel les biens importés ont été taxés. Les demandes de modifications doivent en outre être accompagnées des justificatifs nécessaires.

4.11.3 Modification de documents d'exportation

Si l'on demande la rectification de documents d'exportation (par ex. exportateur, valeur) dans les 30 jours à compter du moment où le bien a cessé d'être sous la garde de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières, la demande doit être présentée au bureau de douane qui a procédé au dédouanement du bien exporté.

Après expiration du délai de 30 jours, la demande est considérée comme un recours contre la taxation à l'exportation. Ces recours doivent être adressés dans les 60 jours qui suivent l'établissement du document d'exportation à la direction de l'arrondissement dans lequel la taxation à l'exportation a eu lieu.

5 Déduction de l'impôt préalable

L'importateur qui est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse peut déduire l'impôt sur les importations perçu sur les biens importés dans son décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein en tant qu'impôt préalable, pour autant que ce droit lui soit conféré.