



Berne, 15.12.2009

N° 411-3/09.001

Circulaire

La nouvelle loi du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA)

Table des matières

1	INTRODUCTION	2
2	NOUVEAUTES CONCERNANT L'IMPOT SUR LES IMPORTATIONS	2
2.1	Objet de l'impôt (supports de données sans valeur marchande; combinaison de biens)	2
2.2	Importateur et lieu de la livraison	3
2.2.1	Déclaration d'engagement (un seul fournisseur et plusieurs fournisseurs)	3
2.2.2	Mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un dépôt sur le territoire suisse	4
2.2.3	Agir en son propre nom ou au nom d'un tiers.....	4
2.3	Importations franches d'impôt.....	4
2.3.1	Gaz naturel et électricité amenés dans des conduites	4
2.3.2	Réimportation de biens exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire (travaux effectués sur le bien à l'étranger)	5
2.3.3	Biens indigènes en retour	5
2.4	Base de calcul de l'impôt.....	5
2.4.1	Livraisons intervenant entre des personnes proches	5
2.4.2	Réimportation de biens exportés sous le régime douanier du perfectionnement passif.....	6
2.4.3	Frais jusqu'au lieu de destination du bien sur territoire suisse.....	6
2.5	Taux de l'impôt (denrées alimentaires; imprimés; caractère publicitaire)	8
2.6	Prescription et perception subséquente; augmentation a posteriori de la contre-prestation	9
2.7	Procédure de report à l'importation.....	9

1 Introduction

A partir du 1^{er} janvier 2010, les nouvelles bases juridiques suivantes s'appliqueront à l'impôt sur les importations:

- loi du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA)
- ordonnance du 27 novembre 2009 sur la TVA (OTVA)
- autres ordonnances révisées sur la LTVA du Département fédéral des finances

Ces nouvelles bases juridiques peuvent être consultées sur le site Internet de l'Administration fédérale des douanes à l'adresse <http://www.ezv.admin.ch> («Thèmes» → «Impôts et redevances» → «TVA»).

Il faut considérer les art. 112 et 113 de la nouvelle LTVA pour ce qui concerne les dispositions transitoires de l'ancien au nouveau droit en matière de TVA. Le moment où la dette fiscale prend naissance est déterminant pour l'impôt sur les importations.

Les publications de l'Administration fédérale des douanes concernant la TVA à l'importation de biens sont adaptées aux nouvelles bases juridiques. Le 1^{er} janvier 2010, toutes les versions révisées des publications ne pourront pas encore être consultées sur le site Internet susmentionné. Cela devrait cependant être rapidement possible.

La présente circulaire vous fournit des informations relatives aux principales nouveautés concernant l'impôt sur les importations. D'autres informations figurent sur le site Internet susmentionné dans les publications suivantes qui ont déjà fait l'objet d'une révision: 52.01 «Impôt sur l'importation de biens» et 52.21 «Logiciels».

La perception de l'impôt sur les importations relève de la compétence de l'Administration fédérale des douanes, et la perception de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ainsi que de l'impôt sur les acquisitions relève de la compétence de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein. Dans les explications ci-après, le terme «administration des contributions» désigne aussi bien l'Administration fédérale des contributions que l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein, et le terme «assujetti» toutes les personnes inscrites au registre des assujettis auprès d'une de ces deux administrations des contributions.

2 Nouveautés concernant l'impôt sur les importations

2.1 Objet de l'impôt (supports de données sans valeur marchande; combinaison de biens)

A Supports de données sans valeur marchande

Le principe selon lequel l'importation de supports de données sans valeur marchande n'est pas soumise à l'impôt sur les importations mais à l'impôt sur les acquisitions sur territoire suisse reste valable. L'imposition continue par conséquent de relever de la compétence de l'administration des contributions.

L'art. 111 OTVA définit désormais à quelles conditions l'on est en présence d'un support de données sans valeur marchande lors de l'importation. Cette disposition de l'ordonnance n'étend cependant pas le champ d'application du terme «support de données sans valeur marchande», mais se contente de maintenir la pratique de l'Administration fédérale des douanes qui est en vigueur depuis de nombreuses années.

Voir les publications suivantes pour de plus amples informations concernant le terme «support de données sans valeur marchande»:

- Publication 52.01 «Impôt sur l'importation de biens» (chiffre 4.4.2)
- Publication 52.21 «Logiciels» (chiffre 2.3)

Les supports de données sans valeur marchande doivent continuer d'être déclarés à l'importation au moyen d'une déclaration en douane. Une valeur TVA de 0 franc doit être indiquée.

B Importation de combinaisons de biens (pluralité de prestations)

Les dispositions en vigueur relatives à la prestation globale et à la prestation principale en liaison avec une prestation accessoire restent valables. La réglementation en vigueur sur les combinaisons de biens a désormais été introduite dans la LTVA (art. 19, al. 2, LTVA). En vertu de cet article, les biens constituant des prestations indépendantes, mais formant une combinaison (tout) et offerts à un prix global peuvent être taxés à l'importation comme la prestation principale (lors de l'importation: le bien) si cette prestation représente au moins 70 % de la contre-prestation totale (règle des 70 %). Cette règle s'applique désormais non seulement aux combinaisons comprenant des biens soumis à des taux différents, mais aussi aux combinaisons composées de biens imposables et de biens exonérés. Voir la publication 52.01 «Impôt sur l'importation de biens» (chiffre 4.4.3) qui a été mise à jour pour les détails relatifs à ces principes.

La condition requise pour l'imposition sur la base de la prestation principale (règle des 70 %) est qu'un calcul des coûts soit présenté au moment de l'importation (art. 112 OTVA). Celui-ci ne peut évidemment provenir que du fournisseur qui a produit ou vendu la combinaison. Il est indiqué à l'art. 112, al. 2, OTVA ou au chiffre 4.4.3.4 de la publication 52.01 mise à jour quelles informations doivent être comprises dans ce calcul des coûts.

Un calcul des coûts doit également être présenté lorsque la règle des 70 % ne peut pas ou ne doit pas être appliquée aux combinaisons mentionnées, mais que les différents biens compris dans la combinaison doivent être imposés séparément à l'importation aux taux qui leur sont applicables. Si aucun calcul des coûts n'est présenté, les combinaisons de biens offertes à un prix global sont soumises au taux le plus élevé entrant en ligne de compte en vertu du type de biens compris dans la combinaison.

2.2 Importateur et lieu de la livraison

2.2.1 Déclaration d'engagement (un seul fournisseur et plusieurs fournisseurs)

Si, lors de l'importation, le fournisseur étranger entend être lui-même l'importateur ou si une opération en chaîne conduit à l'importation, la procédure de la déclaration d'engagement reste applicable (pour le formulaire de demande, voir <http://www.estv.admin.ch> [«Taxe sur la valeur ajoutée» → «Formulaires»] ou pour l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein <http://www.llv.li/llv-stv-home.htm> [«Taxe sur la valeur ajoutée»]).

Si une livraison (par ex. vente, location) conduit à l'importation, l'importateur est en principe l'acquéreur chez qui le bien doit être transporté après que la dette fiscale a pris naissance (acheteur, locataire, dernier acquéreur dans le cadre d'opérations en chaîne). Lors d'opérations en chaîne, le fournisseur étranger ou l'intermédiaire ne peut continuer à procéder à l'importation en son nom propre, c'est-à-dire figurer lui-même en tant qu'importateur dans la déclaration en douane, que lorsqu'il est inscrit au registre des assujettis et qu'il a obtenu une déclaration d'engagement agréée de l'administration des contributions compétente. Dans ce contexte, les nouveautés suivantes doivent être prises en considération:

- Lors de l'importation de biens sur la base d'une livraison, le lieu de la livraison se déplace désormais sur territoire suisse pour les assujettis titulaires d'une déclaration d'engagement agréée, avec pour conséquence que de telles livraisons sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 3 OTVA). Cette conséquence fiscale s'appliquait déjà jusqu'ici, cependant uniquement sur la base de la déclaration d'engagement agréée, et sans que le lieu de la livraison ait été déplacé sur territoire suisse.
- Selon l'Administration fédérale des contributions, le lieu de la livraison se trouve dans ce cas seulement sur territoire suisse, si le fournisseur 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 de le transporter là-bas (livraison de bien expédié par le fournisseur). La déclaration d'engagement n'a dès lors pas d'effet en cas de livraison avec prise en charge chez le fournisseur.

- Enfin, lors de l'importation, l'assujetti titulaire d'une déclaration d'engagement agréée peut désormais renoncer à être l'importateur du bien importé. La condition requise à cet effet est que la facture adressée à l'acquéreur soit présentée au bureau de douane au moment de l'importation, et que la renonciation à l'utilisation de la déclaration d'engagement y soit mentionnée (art. 3, al. 3, OTVA). En cas de renonciation, l'acquéreur doit figurer dans la déclaration en douane en tant qu'importateur, et la contre-prestation payée ou due par l'acquéreur au lieu de destination sur territoire suisse est imposée.

2.2.2 Mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un dépôt sur le territoire suisse

Lors de la mise en libre pratique de biens qu'un fournisseur apporte dans son dépôt sur le territoire suisse ou qu'il y fait apporter pour les livrer à l'acquéreur à partir de là, il faut désormais vérifier si l'on est en présence du cas de figure suivant:

S'il est établi au moment de l'importation à quel acquéreur le fournisseur va livrer à partir d'un dépôt sur le territoire suisse le bien mis en libre pratique, et quelle contre-prestation l'acquéreur doit payer pour cette livraison, l'opération entre le fournisseur et l'acquéreur dont l'identité a été établie conduit désormais à l'importation (art. 4 OTVA).

Dans de tels cas de figure, l'acquéreur doit figurer dans la déclaration en douane en tant qu'importateur. L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'acquéreur doit payer au fournisseur pour le bien livré à partir du dépôt. Par lieu de destination sur territoire suisse, on n'entend pas le dépôt, mais le lieu jusqu'auquel le bien doit être transporté après sa sortie du dépôt.

Si le fournisseur procédant à la livraison à partir du dépôt est enregistré sur territoire suisse en tant qu'assujetti et s'il souhaite établir volontairement un décompte auprès de l'administration des contributions compétente, c'est-à-dire être lui-même l'importateur, il doit disposer au préalable d'une autorisation (déclaration d'engagement) de l'administration des contributions compétente.

2.2.3 Agir en son propre nom ou au nom d'un tiers

On ne distingue plus les ventes aux enchères dans le commerce d'objets d'art et d'antiquités des autres ventes aux enchères. Seule est désormais appliquée la réglementation générale en matière de représentation visée à l'art. 20 LTVA qui s'appuie sur la réglementation en vigueur en matière de ventes aux enchères.

Pour l'impôt sur les importations, le fait que le commissaire-priseur doit apposer une mention adéquate dans la déclaration en douane reste valable lorsqu'il agit au nom et pour le compte du fournisseur, c'est-à-dire uniquement en tant qu'entremetteur, et que le fournisseur du bien vendu aux enchères est par conséquent l'importateur avec pour adresse celle de la maison de ventes aux enchères.

2.3 Importations franches d'impôt

2.3.1 Gaz naturel et électricité amenés dans des conduites

Le gaz naturel amené dans des conduites est désormais exonéré de l'impôt sur les importations (art. 53, al. 1, let. g, LTVA). L'exonération de la TVA à l'importation doit par conséquent être demandée dans la déclaration en douane pour le gaz naturel amené dans des conduites. L'exonération concerne uniquement la TVA, et non pas d'autres redevances d'importation. L'électricité amenée dans des conduites est dorénavant également exonérée de l'impôt sur les importations.

Le gaz naturel et l'électricité qui sont amenés dans des conduites de l'étranger sur le territoire suisse sont soumis à la TVA sur territoire suisse étant donné que le lieu de la livraison se trouve désormais chez le destinataire sur territoire suisse (art. 7 LTVA). L'imposition relève de la compétence de l'administration des contributions.

2.3.2 Réimportation de biens exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire (travaux effectués sur le bien à l'étranger)

Si des biens sont exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire et s'ils sont retournés à l'expéditeur sur territoire suisse avec apurement du régime douanier, l'exonération de l'impôt est accordée.

N'est pas exonérée de l'impôt une éventuelle contre-prestation payée par l'importateur (expéditeur initial) pour les travaux qui ont été effectués à l'étranger sur le bien exporté temporairement. Ce principe ressort désormais de l'art. 53, al. 1, let. k et de l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA. Il en va de même lorsque des biens ont été exportés sans document douanier sous le régime douanier de l'admission temporaire (par ex. véhicules immatriculés sur le territoire suisse).

2.3.3 Biens indigènes en retour

Une des conditions requises pour l'exonération de l'impôt des biens indigènes en retour est que ceux-ci soient retournés à l'expéditeur initial sur le territoire suisse sans avoir été modifiés (art. 53, al. 1, let. f, LTVA). L'utilisation du bien à l'étranger n'est pas considérée comme modification.

Si un bien a été exporté sous le régime douanier de l'exportation en vue de son admission temporaire, et si des travaux d'entretien inhérents à l'utilisation du bien ont été effectués sur celui-ci à l'étranger, c'est un bien modifié qui est importé. Comme il n'était pas prévu, au moment de l'exportation, que le bien subisse une ouvraison à l'étranger, le même résultat fiscal est visé dans l'intérêt de l'égalité de traitement que celui qui aurait été engendré si le bien avait été placé, à l'exportation, sous le régime douanier de l'admission temporaire et s'il avait été retourné à l'expéditeur sur territoire suisse avec apurement du régime douanier après avoir été utilisé (voir chiffre 2.3.2). Lors de l'application du régime douanier de l'admission temporaire, la procédure suivante permet d'obtenir un ajustement au résultat fiscal:

Pour les biens indigènes en retour, l'exonération de l'impôt s'opère au moment de la réimportation pour les montants d'impôt peu élevés (montants inférieurs à 100 francs), et par la voie du remboursement pour les montants d'impôt importants. Dans les deux cas, il est possible d'obtenir la même exonération de l'impôt que pour les biens indigènes en retour lors de la modification du bien due aux travaux d'entretien effectués sur celui-ci à l'étranger, pour autant que les frais d'entretien payés par l'importateur (expéditeur initial) soient déclarés en vue de leur imposition, et que les autres conditions requises pour l'exonération de l'impôt ou le remboursement de l'impôt soient remplies (retour du bien à l'expéditeur initial sur territoire suisse, aucune exonération de l'impôt du fait de l'exportation, aucune habilitation à la déduction de l'impôt préalable en cas de remboursement).

2.4 Base de calcul de l'impôt

2.4.1 Livraisons intervenant entre des personnes proches

Si le fournisseur et l'acquéreur sont des personnes proches, le principe selon lequel la contre-prestation soumise à l'impôt sur les importations est celle qui aurait été convenue entre des tiers indépendants reste applicable (art. 54, al. 2 en relation avec l'art. 24, al. 2, LTVA). L'art. 3, let. h, LTVA définit désormais dans quelles circonstances le fournisseur et l'acquéreur sont des personnes proches:

On est en présence de personnes proches

- lorsque l'acquéreur détient une participation prépondérante dans le fournisseur ou
- que l'acquéreur touche de près une personne détenant une participation prépondérante dans le fournisseur (par ex. membres de sa famille).

On est en présence d'une participation prépondérante lorsque l'acquéreur ou la personne qui le touche de près

- détient une participation d'au moins 10 % au capital-actions ou au capital social du fournisseur ou bien d'au moins 10% au bénéfice et aux réserves du fournisseur ou
- détient des droits de participation dans le fournisseur d'une valeur vénale d'au moins 1 million de francs.

Est considérée comme personne touchant de près une autre personne celle qui acquiert des prestations à un prix plus bas en raison de la relation qu'elle entretient avec une personne proche (avantage monnayable).

2.4.2 Réimportation de biens exportés sous le régime douanier du perfectionnement passif

Si des biens sont exportés sous le régime douanier du perfectionnement passif et réimportés avec apurement du régime douanier, les conditions suivantes doivent être remplies afin que ne soit pas imposée la valeur marchande du bien réimporté, mais uniquement la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse pour les travaux effectués à l'étranger sur le bien (y compris le matériel neuf):

- le bien a été exporté temporairement en vue du perfectionnement à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise (pas d'exportation dans le cadre d'une vente à l'entreprise effectuant le travail à façon ou à un tiers) et
- le bien retourne à l'expéditeur sur territoire suisse.

Ces conditions étaient déjà en vigueur jusqu'ici dans la pratique administrative et ressortent désormais de l'art. 53, al. 1, let. k ainsi que de l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA.

2.4.3 Frais jusqu'au lieu de destination du bien sur territoire suisse

Selon l'opération qui conduit à l'importation, la base de calcul de l'impôt sur les importations est soit la contre-prestation payée ou due pour le bien au lieu de destination sur territoire suisse par l'importateur ou par un tiers à sa place, soit la valeur marchande du bien au lieu de destination sur territoire suisse (art. 54 LTVA).

Les termes «au lieu de destination sur territoire suisse» signifient que les frais de transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse doivent toujours être ajoutés à la contre-prestation ou à la valeur marchande s'ils n'y sont pas déjà inclus (par ex. frais d'assurance, taxation à l'importation, prestations logistiques accessoires) (art. 54, al. 3, let. b, LTVA).

Ce ne sont désormais plus les frais jusqu'au premier lieu de destination sur territoire suisse qui sont déterminants, mais les frais jusqu'au lieu sur le territoire suisse auquel le bien doit être acheminé au moment de la naissance de la dette fiscale, en vertu des indications de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire. La dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 56, al. 1, LTVA).

Si ces frais ne sont encore inclus ni dans la contre-prestation ni dans la valeur marchande, il convient donc de déterminer en premier lieu quand la dette douanière au sens de l'art. 69 LD¹ prend naissance (→ en règle générale au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane). On détermine quand la dette douanière prend naissance indépen-

¹ Loi du 18 mars 2005 sur les douanes (RS 631.0)

damment du fait que la déclaration en douane soit effectuée à la frontière ou sur territoire suisse. Si cette date est établie, il faut vérifier dans un second temps jusqu'où le bien à taxer doit être transporté ou envoyé à cette date en vertu des indications de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire.

Tous les frais de transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'à ce lieu de destination font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations. Sur le territoire suisse, ces prestations sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.

Exemples:

- Importation du bien par voie terrestre ou par bateau avec mise en libre pratique de celui-ci à un bureau de douane de frontière.

A l'étranger, un fournisseur charge un transitaire d'aller chercher le bien chez lui à Munich et de le transporter à Berne chez son acquéreur. Le transitaire déclare le bien au bureau de douane de frontière en vue de la taxation à l'importation.

Au moment de la naissance de la dette fiscale, Berne est le lieu de destination déterminant sur territoire suisse. Le coût des prestations fournies par le transitaire jusqu'à Berne (transport, assurance, taxation à l'importation, etc.) fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations.

- Importation du bien par voie aérienne; après l'atterrissage, mise en libre pratique du bien au bureau de douane de l'aéroport.

A l'étranger, un expéditeur charge un transitaire de transporter le bien par voie aérienne de Tokyo à Zurich-aéroport. L'importateur charge un autre transitaire de la taxation à l'importation au bureau de douane de Zurich-aéroport et du transport à son domicile commercial à Lugano.

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-aéroport, 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.

- Importation du bien au bureau de douane de frontière ou, dans le trafic aérien, au bureau de douane de l'aéroport après l'atterrissage; placement du bien sous un régime douanier incluant la surveillance douanière (par ex. régime de transit, régime douanier de l'admission temporaire).

Un importateur charge un transitaire d'aller chercher le bien à Paris, de le placer sous le régime douanier de l'admission temporaire et de le transporter à Berne. Le transitaire déclare ce bien au bureau de douane de frontière ou, dans le trafic aérien, au bureau de douane de l'aéroport en vue de son placement sous le régime douanier de l'admission temporaire.

Au moment de la naissance de la dette fiscale, Berne est 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 qui est dû conditionnellement à l'ouverture du régime douanier de l'admission temporaire.

- Le bien se trouve sous un régime douanier incluant la surveillance douanière (par ex. régime douanier de l'admission temporaire, entrepôt douanier ouvert) ou il est entreposé dans un dépôt franc sous douane; ce bien est mis en libre pratique.

A l'étranger, un expéditeur charge un transitaire d'aller chercher le bien chez lui à Milan et de l'entreposer sur territoire suisse. Le bien est acheminé à Berne depuis la frontière douanière sous le régime du transit et y est entreposé dans l'entrepôt douanier ouvert du transitaire. Après deux mois, le bien est mis en libre pratique sur mandat de l'expéditeur étranger (fournisseur) et transporté à Sion où il est remis à l'acquéreur du fournisseur.

Au moment de la naissance de la dette fiscale lors de la mise en libre pratique du bien, Sion est 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, les frais de placement sous le régime du transit et les frais de mise en libre pratique font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations.

2.5 Taux de l'impôt (denrées alimentaires; imprimés; caractère publicitaire)

A Denrées alimentaires et additifs visés dans la loi sur les denrées alimentaires

Le taux réduit de l'impôt s'appliquait jusqu'à présent à l'importation des produits comestibles et des boissons, à l'exception des boissons alcooliques.

Le taux réduit de l'impôt s'applique désormais à l'importation des denrées alimentaires et des additifs visés dans la loi du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires (art. 25, al. 2, LTVA), à l'exclusion du tabac et des boissons alcooliques. Les boissons alcooliques ne sont pas réputées denrées alimentaires, mais denrées d'agrément. Elles restent par conséquent soumises au taux normal (7,6 %).

B Médicaments

Les produits qui ne sont pas considérés comme des médicaments soumis au taux réduit de l'impôt, mais dont les propriétés curatives ou thérapeutiques sont attestées et qui sont destinés à être pris par voie orale, étaient assimilés aux produits comestibles et boissons, pour autant qu'ils ne contenaient pas plus de 0,5 % vol. d'alcool. Cette pratique ne peut plus être maintenue à partir du 1^{er} janvier 2010, car dans la nouvelle LTVA les termes « produits comestibles et boissons » ont été remplacés par « denrées alimentaires et additifs visés dans la loi sur les denrées alimentaires, à l'exclusion du tabac et des boissons alcooliques » (voir let. A). Ces produits sont donc soumis à l'impôt sur les importations au taux normal (7,6%), s'ils ne sont pas considérés comme des denrées alimentaires au sens de la loi du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires.

C Journaux et revues sans caractère publicitaire

L'art. 50 de la nouvelle OTVA comporte une modification de la définition des journaux et des revues sans caractère publicitaire qui sont soumis au taux réduit de l'impôt. Il ressort notamment de cette définition que les imprimés qui contiennent principalement des surfaces destinées à des inscriptions (art. 50, let. f, OTVA) sont imposables au taux normal (7,6 %).

D Livres et autres imprimés (autres que les journaux et revues) sans caractère publicitaire

L'art. 51 de la nouvelle OTVA comporte une modification de la définition des livres et des autres imprimés (autres que les journaux et revues) sans caractère publicitaire qui sont soumis au taux réduit de l'impôt. Il ressort notamment de cette définition que les imprimés qui sont destinés à recevoir des inscriptions ou des images à collectionner sont imposables au taux normal (7,6 %). Font exception les manuels scolaires ainsi que certains livres pour enfants comme les cahiers d'exercice illustrés contenant des illustrations accompagnées d'un texte complémentaire et les albums à dessiner ou à colorier avec modèles et instructions (art. 51, let. d, OTVA).

E Caractère publicitaire

Le caractère publicitaire a été redéfini à l'art. 52 OTVA. Cette définition prévoit le maintien de la pratique en vigueur. Seule l'application de cette nouvelle définition à des cas concrets d'importation montrera si le résultat est dans tous les cas le même qu'actuellement. Les journaux, les revues, les livres et les autres imprimés à caractère publicitaire sont soumis à l'impôt sur les importations au taux normal (7,6 %).

2.6 Prescription et perception subséquente; augmentation a posteriori de la contre-prestation

A Délai de prescription et perception subséquente

Si, lors de l'importation d'un bien, l'impôt sur les importations n'a pas été perçu à tort ou si le montant de l'impôt sur les importations perçu était trop faible, l'impôt sur les importations peut faire l'objet d'une perception subséquente pendant cinq ans (délai de prescription de cinq ans). Désormais, l'art. 56, al. 4, LTVA fait office de base légale en relation avec l'art. 75 LD qui règle la prescription de la dette douanière.

B Augmentation a posteriori de la contre-prestation par le fournisseur durant le délai de prescription

Si la dette fiscale augmente durant le délai de prescription à cause d'une augmentation a posteriori de la contre-prestation par le fournisseur, le montant de l'impôt sur les importations trop bas doit désormais être annoncé dans les 30 jours à compter de cette adaptation à la direction de l'arrondissement dans lequel l'importation a eu lieu (art. 56, al. 5, LTVA).

Il peut être renoncé à l'annonce et à l'adaptation de la taxation si l'impôt sur les importations qui doit être acquitté a posteriori peut être déduit intégralement au titre d'impôt préalable conformément à l'art. 28 LTVA dans le décompte périodique présenté à l'administration des contributions compétente.

Cette renonciation à l'annonce et au paiement a posteriori sur la base de l'habilitation à la déduction de l'impôt préalable ne s'applique qu'en cas de modification de la dette fiscale à cause d'une augmentation a posteriori de la contre-prestation par le fournisseur. Il n'est pas possible de renoncer à l'annonce et au paiement a posteriori si l'impôt sur les importations a déjà été perçu de manière incorrecte au moment de l'importation ou s'il n'a pas été perçu à tort.

Les motifs suivants de l'augmentation a posteriori de la contre-prestation peuvent notamment être mentionnés:

- augmentation a posteriori de la contre-prestation par le fournisseur en raison d'une modification du contrat;
- augmentation de la contre-prestation en raison d'un ajustement des prix convenus entre des entreprises étroitement liées, sur la base de directives reconnues (par ex. directives de l'OCDE; principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales).

L'annonce à la direction d'arrondissement doit contenir les informations suivantes (art. 116 OTVA):

- le début et la fin de la période pour laquelle les contre-prestations doivent être adaptées après coup;
- les contre-prestations calculées pendant cette période;
- la somme des adaptations des contre-prestations;
- la répartition des adaptations des contre-prestations en fonction des taux de l'impôt.

Pour déterminer l'adaptation des contre-prestations, les prix ou les valeurs en monnaie étrangère doivent être convertis en francs suisses en fonction du cours moyen des devises (vente) pour la période. L'Administration fédérale des douanes peut demander d'autres documents pour déterminer la dette d'impôt sur les importations.

2.7 Procédure de report à l'importation

Ce n'est désormais plus le délai de prescription de l'impôt sur les importations qui s'applique à la procédure de report, mais le délai de prescription de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 117 OTVA). Dans la nouvelle LTVA, les dispositions relatives au délai de prescription sont différentes pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur

le territoire suisse et pour l'impôt sur les importations. L'art. 42 LTVA s'applique à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, et l'art. 56, al. 4, LTVA à l'impôt sur les importations (voir lettre A du chiffre 2.6).

Quiconque est membre d'un groupe d'imposition (art. 13 LTVA) sur territoire suisse et simultanément titulaire d'une autorisation de l'administration des contributions compétente l'habilitant à appliquer la procédure de report lors de l'importation de biens (art. 63 LTVA) a reçu un numéro de TVA spécial commençant par le chiffre 8 (par ex. 800 000). Les seules exceptions sont les représentants d'un groupe d'imposition qui recourent au numéro de TVA du groupe.

Il convient de rappeler que l'autorisation d'application de la procédure de report n'est jamais valable pour l'ensemble du groupe d'imposition, mais uniquement pour le membre du groupe qui a reçu l'autorisation. Si plusieurs membres d'un groupe d'imposition voire le représentant d'un groupe d'imposition entendent appliquer la procédure de report, chaque membre du groupe ou le représentant du groupe doit détenir sa propre autorisation.

La fonction du numéro de TVA spécial pour les membres d'un groupe d'imposition dans le cadre de la procédure de report est la suivante: si le membre d'un groupe titulaire d'une autorisation d'application de la procédure de report est l'importateur d'un bien et s'il entend importer ce bien selon la procédure de report, un document de l'expéditeur du bien dans lequel figurent le numéro de TVA spécial du membre du groupe en question et son numéro d'autorisation doit être présenté au bureau de douane. Si le numéro de TVA du représentant du groupe figure au contraire dans ce document, le membre du groupe ne peut pas appliquer la procédure de report.

Comme l'Administration fédérale des douanes a toléré jusqu'ici dans certains cas isolés que le numéro de TVA du représentant du groupe figure dans le document de l'expéditeur, un délai transitoire est accordé jusqu'au **31 mars 2010** aux titulaires d'autorisation concernés. Ils ont ainsi la possibilité de fournir les informations appropriées à leurs fournisseurs à l'étranger. A partir de cette date, les déclarations en douane comportant une demande d'application de la procédure de report par les membres d'un groupe titulaires d'un numéro de TVA spécial ne seront plus acceptées que si le numéro de TVA spécial du membre du groupe figure dans le document de l'expéditeur avec le numéro d'autorisation.
