



Règlement 69-03

Base de calcul

TVA sur les importations (impôt sur les importations)

Le règlement R-69 contient les dispositions d'exécution de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières relatives aux art. 50 à 64 de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA et aux dispositions d'ordonnance correspondantes. Il vise l'application uniforme des dispositions relatives à la TVA sur les importations et s'adresse à des spécialistes.

Aucun droit allant au-delà des dispositions légales ne peut en être déduit.

Pour des raisons de lisibilité, seule la forme masculine ou féminine est employée dans le présent règlement. Celle-ci se réfère toujours également aux personnes de l'autre sexe.

Table des matières

1	Base de calcul.....	6
2	Justificatif de valeur.....	6
3	Conversion en francs suisses.....	7
3.1	Base juridique.....	7
3.2	Livraison relevant d'un contrat d'entreprise – importation des biens en envois partiels.....	8
4	Châssis de véhicule avec carrosserie – déclarations en douane séparées	8
4.1	Cas de figure	8
4.2	Marche à suivre lors de l'importation	8
5	Contre-prestation dans le cas de contrats de vente et de commission	10
5.1	Base juridique.....	10
5.2	Définition de la contre-prestation	10
5.3	Forme de la contre-prestation.....	11
5.4	Contre-prestation fournie autrement que sous forme d'un paiement en argent..	12
5.5	Éléments de coût de la base de calcul de l'impôt.....	14
5.5.1	Clauses de livraison Incoterms.....	14
5.5.2	Escomptes	15
5.5.3	Rabais.....	15
5.5.4	Consignes.....	16
5.5.5	Éléments de coût devant être imposés.....	16
5.5.6	Éléments de coût ne devant pas être imposés	17
5.6	Redevances de licences, de droits, de brevets et de marques	19
5.6.1	Principe.....	19
5.6.2	Redevances de droits et leur imposition.....	20
5.6.3	Montant de la redevance de licence, de droit, de brevet ou de marque inconnu au moment de l'importation	22
5.7	Transactions avec des personnes étroitement liées ou proches de ces personnes	24
5.7.1	Base juridique	24
5.7.2	Réglementation à l'importation	25
5.8	Moment déterminant pour la fixation de la contre-prestation.....	25
5.9	Bien n'ayant pas été importé immédiatement après l'achat	25
6	Contre-prestation en cas d'ouvrages sur des biens importés (p. ex. contrat d'entreprise).....	26
6.1	Base juridique.....	26
6.2	Définition de la contre-prestation	26
6.3	Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais	28
6.4	Prix d'achat ou valeur marchande des biens importés	28
6.5	Prix de vente des biens importés	29
6.6	Taxe sur la valeur ajoutée payée sur territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse).....	29
6.7	Taxation provisoire	30
6.7.1	Généralités	30
6.7.2	Taxation définitive après l'achèvement des travaux	30
7	Contre-prestation pour l'utilisation sur le territoire suisse de biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire	30
7.1	Base juridique.....	30
7.2	Définition de la contre-prestation	31
7.3	Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais	31
7.4	Perception de l'impôt sur les importations dû pour l'utilisation temporaire d'un bien	31
8	Contre-prestation dans d'autres cas.....	31

8.1	Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des œuvres d'art franches d'impôt	31
8.1.1	Base juridique	31
8.1.2	Définition de la contre-prestation	32
8.1.3	Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais..	32
8.2	Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier du perfectionnement passif (perfectionnement à façon)	32
8.2.1	Base juridique	32
8.2.2	Contre-prestation devant être imposée lors de l'importation	32
8.2.3	Définition de la contre-prestation	34
8.2.4	Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais..	34
8.2.5	Détermination de l'impôt en cas de trafic fondé sur l'équivalence dans le trafic d'ouvraison et de transformation	34
8.2.6	Détermination de l'impôt en cas de réimportation des biens non perfectionnés	34
8.2.7	Détermination de l'impôt en cas d'importation de biens de remplacement remis à titre onéreux dans le trafic de réparation	35
8.2.8	Détermination de l'impôt en cas de prestations de garantie du fournisseur ...	35
8.2.9	Détermination de l'impôt en cas de réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation	35
8.2.10	Détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation	36
8.3	Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire	36
8.3.1	Base juridique	36
8.3.2	Contre-prestation devant être imposée lors de la réimportation	36
8.3.3	Définition de la contre-prestation	37
8.3.4	Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais..	37
8.3.5	Réparation ou entretien des biens exportés pour admission temporaire pour le compte de l'utilisateur à l'étranger	37
8.4	Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier de l'exportation (perfectionnement à façon)	37
8.4.1	Base juridique	37
8.4.2	Définition de la contre-prestation	39
8.4.3	Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais..	39
8.4.4	Procédure lors de la réimportation des biens	39
8.4.5	Détermination de l'impôt en cas de réimportation des biens non perfectionnés	39
8.4.6	Détermination de l'impôt en cas d'importation de biens de remplacement dans le trafic de réparation	39
8.4.7	Détermination de l'impôt en cas de prestations de garantie du fournisseur ...	40
8.4.8	Détermination de l'impôt en cas de réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation	40
8.4.9	Détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation	40
8.5	Contre-prestation pour les produits comestibles, les boissons sans alcool et les boissons alcooliques destinés à une prestation de restauration sur territoire suisse (party-service)	41
9	Valeur marchande	41
9.1	Définition de la valeur marchande	42
9.1.1	Définition	42
9.1.2	Valeur de biens identiques	42
9.1.3	Valeur de biens similaires	44
9.1.4	Valeur selon la méthode déductive (prix de revente)	44
9.1.5	Valeur calculée	45
9.1.6	Valeur estimée	46

9.2	Valeur marchande en cas de location	46
9.3	Valeur marchande en cas de leasing	46
9.3.1	Leasing opérationnel	47
9.3.2	Leasing financier	47
9.3.2.1	Généralités	47
9.3.2.2	Pas de leasing financier classique – conséquences pour l'impôt sur les importations	48
9.3.2.3	Cas de figure concernant le leasing financier classique	49
9.3.2.4	Principes régissant l'impôt sur les importations en cas de leasing financier classique	50
9.3.2.5	Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger) en cas de leasing financier classique sans montage par le fournisseur étranger A	52
9.4	Valeur marchande en cas de mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un entrepôt sur territoire suisse	52
9.4.1	Cas de figure	52
9.4.2	L'acquéreur et la contre-prestation des livraisons à partir d'un entrepôt sont connus au moment de l'importation	52
9.4.3	Cas de figure différents de celui qui est décrit au chiffre 9.4.2	53
9.5	marchande en cas de livraison subséquente sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire	54
9.5.1	Cas de figure	54
9.5.2	Base de calcul de l'impôt sur les importations	54
9.5.3	Remboursement de l'impôt sur les importations	54
9.6	Valeur marchande de biens de remplacement remis gratuitement en vertu d'une obligation de garantie ou à titre de conciliation	55
9.6.1	Cas de figure	55
9.6.2	Détermination de l'impôt en cas de remplacement sous garantie et de remise de biens de remplacement à titre de conciliation	55
10	Estimation	56
10.1	Estimation par l'OFDF	56
10.2	Estimation par la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou par une personne tierce mandatée par elle	56
10.3	Indication concernant l'estimation dans la déclaration en douane	56
11	Frais relatifs au transport et aux prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (frais accessoires)	56
11.1	Frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes (frais accessoires)	57
11.1.1	Généralités	57
11.1.2	A la demande de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire, des tiers prennent en charge le transport et les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination	57
11.1.3	L'expéditeur, l'importateur ou le destinataire prend lui-même en charge le transport et les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination	57
11.1.4	Frais relatifs au transport du bien importé	59
11.1.5	Frais relatifs aux prestations afférentes au transport du bien importé	59
11.1.6	Contrat de transport	60
11.1.7	Contrat d'expédition	60
11.2	Lieu de destination sur territoire suisse	61
11.2.1	Base juridique	61
11.2.2	Lieu de destination au moment de la mise en libre pratique, du placement sous un régime douanier basé sur la surveillance douanière ou du changement de régime douanier	61
11.2.3	Conduites (pipelines)	63
11.2.4	Indications manquantes relatives au lieu de destination sur territoire suisse	63
11.3	Distinction entre impôt sur les importations et impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse pour l'imposition des frais accessoires	64
11.3.1	Généralités	64

11.3.2	Éléments constitutifs du cas de figure dont il faut tenir compte lors de la détermination du lieu de destination.....	64
11.3.3	Conséquences des critères servant à la distinction entre impôt sur les importations et impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse	69

1 Base de calcul

L'art. 54 LTVA énumère les bases de calcul de l'impôt sur les importations. Le règlement 69-03 traite des points suivants :

- Justificatif de valeur (ch. 2)
- Conversion en francs suisses de la contre-prestation ou de la valeur marchande en devises étrangères (ch. 3)
- Châssis de véhicule avec carrosserie ; déclarations en douane séparées pour des biens qui constituent une unité tarifaire (ch. 4)
- Contre-prestation dans le cas de contrats de vente et de commission (ch. 5)
- Contre-prestation pour livraisons reposant sur un contrat d'entreprise et pour remise de biens importés après livraison sur territoire suisse (ch. 6)
- Contre-prestation pour l'utilisation de biens taxés selon le régime douanier de l'admission temporaire (ch. 7)
- Contre-prestation dans les autres cas (ch. 8)
- Valeur marchande (ch. 9)
- Estimation de la base de calcul de l'impôt sur les importations (ch. 10)
- Frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (ch. 11)

2 Justificatif de valeur

La procédure douanière se fonde sur le principe de la déclaration volontaire des biens importés par la personne assujettie à l'obligation de déclarer. Conformément à ce principe, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit déclarer en vue de leur taxation les biens conduits au bureau de douane ou, dans le cas des procédures simplifiées, les biens déclarés au bureau de douane de contrôle, et présenter les documents d'accompagnement. La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer à l'OFDF dans sa déclaration en douane (art. 50 LTVA en corrélation avec l'art. 25 LD) :

- la valeur des biens plus les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹ ; et
- le taux applicable².

Si le bureau de douane contrôle la base de calcul de l'impôt (valeur TVA) dans la déclaration en douane, un justificatif de valeur doit lui être présenté, et cela sans égard au régime douanier choisi.

- Facture

S'il existe une facture commerciale sur papier du fournisseur au moment de l'établissement de la déclaration en douane, c'est cette facture qui doit en principe être présentée au bureau de douane.

¹ Voir ch. 11

² Voir règlement 69-04

- **Autre justificatif de valeur**

Si la facture n'a pas encore été établie ou ne le sera jamais et que le bureau de douane connaît le motif de l'absence de facture, il accepte un autre justificatif de valeur (par ex. facture proforma, attestation de la valeur par l'importateur, décision de taxation à l'exportation du pays de provenance, commande, confirmation de commande, autres documents sur la base desquels la personne assujettie à l'obligation de déclarer a déterminé la valeur dans la déclaration en douane) pour fixer la base de calcul de l'impôt. Le bureau de douane doit cependant n'avoir aucun doute quant à l'exactitude du justificatif de valeur.

Les factures proforma conviennent donc comme justificatifs de valeur lorsque, au moment de l'importation, il n'existe aucune facture à payer par l'importateur ou si celle-ci ne sera établie qu'après l'importation.

L'inexistence d'une facture au moment de l'importation peut s'expliquer par :

- l'importation de biens gratuits ;
- des envois partiels ;
- une facturation périodique ou ultérieure.

Si le bureau de douane a des doutes quant à l'exactitude de la valeur figurant dans le justificatif de valeur, il est en droit :

- d'exiger d'autres papiers commerciaux (par ex. commande, mandat, pièces comptables, ordre de transport, ordre d'expédition) ; ou
- de procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à l'estimation de la valeur du bien importé (art. 54, al. 4, LTVA).

3 Conversion en francs suisses

3.1 Base juridique

L'impôt sur les importations est calculé en francs suisses. Les valeurs en devises étrangères doivent être converties pour l'imposition en francs suisses. Est applicable en vertu de l'art. 54, al. 5, LTVA le taux de change suivant :

- Taux de change (vente) coté en bourse la veille de la naissance de la dette fiscale (art. 56 LTVA)

Les taux de change actuels et antérieurs sont disponibles sur le site Internet de l'OFDF (www.bazg.admin.ch → Services → Services pour entreprises → Importation, exportation et transit → [Taux de change \[devises\]](#)).

Les taux de change publiés par l'OFDF ne sont pas des valeurs absolues. Ils peuvent varier en fonction de la banque auprès de laquelle les devises ont été achetées. Ils peuvent aussi varier en fonction du volume des devises achetées. Lorsque des personnes assujetties à l'obligation de déclarer utilisent des cours très légèrement différents de ceux qui figurent sur le site Internet de l'OFDF, il n'est pas nécessaire de les contester. Le bureau de douane est en droit de faire prouver les cours utilisés par des documents appropriés.

3.2 Livraison relevant d'un contrat d'entreprise – importation des biens en envois partiels

Lors de l'importation d'envois partiels pour l'exécution d'une livraison relevant d'un contrat d'entreprise³ sur le territoire suisse, les bases de calcul de l'impôt exprimées en devises étrangères doivent être converties en francs suisses d'après le taux de change (vente) coté en bourse la veille de la naissance de la dette fiscale.

Si les envois partiels ont été taxés provisoirement lors de l'importation, il faut procéder de la manière suivante lors de la taxation définitive (décompte final) de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise :

- Importation des envois partiels avec taxation provisoire :

À chaque taxation provisoire, on utilise pour convertir la base de calcul exprimée en devises étrangères le taux de change (vente) coté en bourse la veille de l'acceptation de la déclaration en douane provisoire.

- Décompte final de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise :
 - Il faut établir la différence entre le total des valeurs déjà imposées lors de l'importation des envois partiels et la contre-prestation totale due d'après le décompte final pour la livraison relevant d'un contrat d'entreprise.
 - Cette différence doit être convertie au cours correspondant à la moyenne des taux de change appliqués lors de la taxation provisoire des biens.

4 Châssis de véhicule avec carrosserie – déclarations en douane séparées

4.1 Cas de figure

Un client commande un châssis de véhicule auprès d'un commerçant suisse. Le commerçant adresse, de son côté, une commande pour le châssis au fabricant établi à l'étranger. Le client commande la carrosserie du véhicule séparément auprès d'un carrossier étranger. Le fabricant livre le châssis au carrossier étranger pour le montage de la carrosserie. Après le montage, le véhicule complet (châssis et carrosserie) est déclaré en vue de sa mise en libre pratique et parvient chez le commerçant. Le commerçant suisse livre le véhicule monté au client sur le territoire suisse.

4.2 Marche à suivre lors de l'importation

En vertu du droit douanier, des prescriptions relatives à la statistique du commerce et des intérêts des personnes concernées (le commerçant et le client doivent tous deux avoir une décision de taxation TVA pour la déduction de l'impôt préalable), un règlement spécial est prévu pour les cas de ce genre.

D'après ce règlement, il faut, lors de l'importation, présenter des déclarations en douane distinctes pour le châssis du véhicule et pour la carrosserie. Le véhicule doit cependant être déclaré comme une unité sous le numéro du tarif des douanes du véhicule complet.

³ Voir ch. 6 et règlement 69-01, ch. 2.2

Les rubriques de la déclaration en douane doivent contenir les données suivantes :

• Châssis de véhicule	
○ Importateur	○ Commerçant
○ Destinataire	○ Client
○ Valeur TVA dans la déclaration en douane	○ Prix de vente étayé par la facture du fabricant au commerçant (augmenté - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans le prix de vente - des impôts, droits de douane et autres redevances dus pour le châssis en dehors du territoire suisse ainsi que de la part proportionnelle des frais relatifs au transport du châssis de véhicule et de toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse [voir ch. 11])
○ Valeur statistique dans la déclaration en douane, code de taxation, clé statistique, etc.	○ Sont applicables les dispositions de la statistique du commerce prévues pour ces cas spéciaux (R-25-03, ch. 3.7.1)

• Carrosserie	
○ Importateur	○ Client
○ Destinataire	○ Client
○ Valeur TVA dans la déclaration en douane	○ Prix de vente étayé par la facture du carrossier au client (augmenté - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans le prix de vente - des impôts, droits de douane et autres redevances dus pour la carrosserie en dehors du territoire suisse ainsi que de la part proportionnelle des frais relatifs au transport de la carrosserie et de toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse [voir ch. 11])
○ Valeur statistique dans la déclaration en douane, code de taxation, clé statistique, etc.	○ Sont applicables les dispositions de la statistique du commerce prévues pour ces cas spéciaux (R-25-03, ch. 3.7.1)

5 Contre-prestation dans le cas de contrats de vente et de commission

5.1 Base juridique

Si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt se calcule sur la contre-prestation versée ou à verser (art. 54, al. 1, let. a, LTVA).

Sont également imposés :

- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse (art. 54, al. 3, let. a, LTVA) ;
- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus lors de l'importation, à l'exception de la TVA à percevoir (art. 54, al. 3, let. a, LTVA) ; et
- les frais relatifs au transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien sur territoire suisse (art. 54, al. 3, let. b, LTVA ; voir ch. 11).

Doivent être ajoutés à la valeur TVA dans la déclaration en douane, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation, les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse, ainsi que les frais relatifs au transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse⁴. Les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus lors de l'importation sont ajoutés automatiquement à la base de calcul indiquée dans la déclaration en douane électronique ; par conséquent, ils ne sont pas intégrés à la valeur TVA figurant dans la déclaration en douane.

Dans le contrat de vente, le fournisseur de la prestation (fournisseur, vendeur) s'engage à céder un bien au destinataire de la prestation (acquéreur, acheteur) et à lui en transférer la propriété. Le destinataire de la prestation, pour sa part, s'engage à accepter le bien que le fournisseur de la prestation lui a proposé aux conditions stipulées et à payer le prix conformément aux dispositions du contrat.

Dans le contrat de commission, le mandant (commettant) charge un mandataire (commissionnaire) d'acheter ou de vendre un bien en son propre nom. Dans cette opération, le commissionnaire⁵ (mandataire) agit en son nom propre, mais pour le compte d'un tiers. Il reçoit du commettant (mandant) une commission.

Est assimilé au contrat de vente le contrat de location dit non résiliable (achat à tempérament déguisé). Ce genre de contrat contient une clause aux termes de laquelle le bien devient propriété du locataire à l'échéance de la durée du contrat.

5.2 Définition de la contre-prestation

La contre-prestation est définie à l'art. 3, let. f, LTVA. D'après cette disposition légale, la contre-prestation est la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers en son nom, remet en contrepartie d'une prestation.

Si, lors de l'importation, le calcul de l'impôt est effectué sur la base de la contre-prestation, c'est - conformément à l'art. 54, al. 2, LTVA - le montant versé ou dû en vertu de l'art. 24 LTVA par l'importateur ou un tiers en son nom qui est déterminant, sous réserve de l'art. 18, al. 2, let. h, LTVA, qui règle le traitement fiscal des consignes.

D'après l'art. 24 LTVA, les principes suivants s'appliquent à la contre-prestation :

⁴ Voir ch. 11

⁵ Voir règlement 69-01, ch. 3.2.3

- L'impôt se calcule sur la contre-prestation effective ;

La contre-prestation comprend notamment la couverture de tous les frais, qu'ils soient facturés séparément ou à l'étranger. Il s'agit par ex. :

- des coûts d'acquisition ;
 - des suppléments pour petites quantités ;
 - des commissions de tout genre que le fournisseur de la prestation verse à une personne tierce et répercute sur ses clients en tant que facteur de coût ;
 - des frais de rappel ;
 - des suppléments pour paiements échelonnés convenus ;
 - des intérêts contractuels ;
 - des autres suppléments ;
 - des frais de voyage, d'hébergement, de restauration ;
 - etc.
- Lorsque la prestation est fournie à une personne proche (art. 3, let. h, LTVA), la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (voir ch. 5.3) ;
 - En cas d'échange, la contre-prestation correspond à la valeur marchande de la prestation fournie en contrepartie (voir ch. 5.4).
 - Lorsqu'il y a réparation avec échange de biens, la contre-prestation ne comprend que le coût du travail exécuté (voir ch. 5.4).
 - Lorsqu'une prestation est effectuée en paiement d'une dette, le montant de la dette ainsi éteinte vaut contre-prestation (voir ch. 5.4).

Conformément à l'art. 54, al. 2, LTVA, ces dispositions applicables à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sont également déterminantes pour l'impôt sur les importations.

Pour les contrats de location dits non résiliables (achat à tempérament déguisé), la contre-prestation s'entend de la somme des paiements que l'importateur doit effectuer pendant la durée de la location.

L'imposition des importations destinées à un commissionnaire de vente doit être opérée sur la contre-prestation que le commettant reçoit pour le bien ou qu'il recevra en cas de vente du bien, et non sur le prix obtenu par le commissionnaire.

5.3 Forme de la contre-prestation

La contre-prestation due ou payée par l'importateur, ou par un tiers en son nom, ne doit pas nécessairement consister en un paiement en argent. Toute autre prestation appréciable en argent vaut également comme contre-prestation (p. ex. remise d'un bien à titre de paiement, cession d'une créance, compensation par une autre créance, extinction d'une dette du fournisseur envers une personne tierce).

5.4 Contre-prestation fournie autrement que sous forme d'un paiement en argent

- Acceptation de traites, chèques ou autres assignations

En cas d'acceptation de traites, de chèques ou d'assignations, la contre-prestation s'entend du montant de facture ainsi compensé, sans déduction de l'escompte, des frais de change ni d'autres frais d'encaissement ou taxes bancaires.

- Acceptation d'argent WIR

En cas d'acceptation d'argent WIR, la contre-prestation s'entend du montant de facture ainsi compensé. Les pertes subies lors de la vente contre des devises ou lors de l'utilisation en cas d'achat de biens ne sont pas considérées comme des diminutions de la contre-prestation.

- Acceptation de papiers-valeurs

En cas d'acceptation de papiers-valeurs, la contre-prestation s'entend du montant de facture ainsi compensé, sans égard à la valeur nominale ou à la valeur en bourse ni aux bénéfices ou aux pertes découlant d'une vente ultérieure.

- Échange de biens

En cas d'échange, c'est la valeur marchande du bien échangé qui est considérée comme la contre-prestation pour le bien livré. Par conséquent, les deux objets échangés ne doivent pas être évalués individuellement.

Exemple :

A à Bâle (Suisse) cède à B à Brême (Allemagne) une automobile neuve d'une valeur de 50 000 francs en échange d'un canot à moteur neuf de même valeur. B importe le canot à moteur en Suisse. Le montant de 50 000 francs est réputé contre-prestation.

La contre-prestation fiscalement déterminante se calcule ainsi sur le prix qui serait exigé en cas de paiement en espèces. Ce prix doit être prouvé par des pièces appropriées (p. ex. prix courants).

- Acceptation d'un bien à titre de paiement

En cas d'acceptation d'un bien à titre de paiement (reprise), le montant compensé par le bien est également considéré comme une contre-prestation. Cette partie de la contre-prestation totale correspond au montant indiqué sur la facture et/ou dans le contrat de livraison (si ce dernier est établi par écrit) pour le bien accepté en paiement. Si ce prix n'apparaît nulle part, la contre-prestation correspond au prix de catalogue, au prix courant ou au prix de vente officiel du bien importé.

Exemple :

A vend à B une machine d'une valeur de 40 000 francs. B remet en paiement à A une machine usagée d'une valeur de 10 000 francs et lui verse 30 000 francs en argent. Le montant de 40 000 francs est réputé contre-prestation.

- Réparation avec échange de biens

Si c'est une réparation avec échange de biens qui est à la base de l'importation d'un bien, seul le montant facturé par le fournisseur étranger (coût du travail exécuté) doit être pris

en considération pour la détermination de la base de calcul de l'impôt. Il n'est donc pas tenu compte de la valeur marchande du bien échangé.

Il y a réparation avec échange de biens lorsqu'une personne domiciliée sur territoire suisse remet à une entreprise à l'étranger une matière usagée, un bien défectueux ou un bien usagé pour transformation, remise en état ou conditionnement. L'entreprise étrangère, pour sa part, ne livre à cette personne ni un bien fabriqué à partir de la matière usagée ni le même bien remis en état, mais un bien révisé de même valeur. Cette opération est souvent désignée par le terme d'«échange standard».

Si l'entreprise étrangère ne facture que le coût du travail exécuté, de telles opérations ne sont pas considérées, fiscalement parlant, comme remise d'un bien à titre de paiement susceptible d'être imposé. Lors de l'importation du bien équivalent, le montant que l'entreprise étrangère facture pour le travail qu'elle a exécuté, cela sans égard à la valeur marchande du matériel ou du bien que la personne domiciliée sur territoire suisse avait remis à l'entreprise étrangère est réputé contre-prestation.

Exemple :

A reçoit de B un moteur d'automobile défectueux pour réparation. Au lieu de le réparer immédiatement, A livre un moteur équivalent révisé (moteur d'échange), tandis que le moteur défectueux devient sa propriété. Si A ne facture que le coût de la main-d'œuvre (coût effectif de la réparation ou forfait), il n'y a pas de sa part acceptation d'un bien à titre de paiement. Le coût calculé pour le travail exécuté est réputé contre-prestation.

Autres cas d'application de réparations avec échange de biens :

Remise de B à A	Livraison de A à B
• embrayage défectueux	• embrayage révisé
• mâchoires de freins avec garnitures usées	• mâchoires de freins avec garnitures neuves
• déchets de cuivre	• câbles de cuivre
• modules défectueux, p. ex. pour appareils électroniques	• modules réparés
• extincteurs défectueux ou vides	• extincteurs en état de fonctionner
• cartouches de toner ou cassettes de rubans encreurs vides	• cartouches ou cassettes neuves

Il n'y a par exemple pas d'échange standard lorsqu'un commettant met de l'or sous forme brute ou mi-ouvrée à disposition d'un fabricant pour façonner des bijoux, des boîtiers de montres, etc.

- Paiement par carte de crédit ou carte de client

En cas de paiement par carte de crédit, la contre-prestation s'entend du montant que le vendeur facture à l'acquéreur. La commission que la société émettrice de cartes de crédit revendique pour elle n'est pas considérée comme une diminution de la contre-prestation.

En cas de paiement par carte de client, la contre-prestation s'entend du montant que l'acheteur paie au vendeur après déduction d'un éventuel rabais accordé ultérieurement.

- **Acceptation de bons**

En cas d'acceptation de bons, la contre-prestation s'entend de la valeur de la prestation ainsi fournie.

- **Cession d'une créance**

En cas de cession d'une créance, la contre-prestation s'entend du montant ainsi cédé.

- **Compensation avec une créance du destinataire de la prestation**

En cas de compensation avec une créance du destinataire de la prestation, la contre-prestation s'entend du montant ainsi compensé.

- **Extinction d'une dette contractée par le fournisseur de la prestation à l'égard d'une personne tierce ou extinction de la dette en lui substituant une nouvelle dette, p. ex. au moyen d'une reconnaissance de dette (novation).**

En cas d'extinction d'une dette, la contre-prestation s'entend du montant ainsi compensé.

Les points suivants, qui ont trait à la base de calcul de l'impôt, sont traités plus en détail sous des chiffres séparés :

- Éléments de coût qui doivent être pris en compte lors de l'établissement de la base de calcul de l'impôt (ch. 5.5) ;
- Redevances de licences, de droits, de brevets et de marques (ch. 5.2) ;
- Transactions avec des proches ou des personnes qui les touchent de près (ch. 5.3) ;
- Moment déterminant pour la fixation de la contre-prestation (ch. 5.4) ;
- Le bien n'est pas importé immédiatement après l'achat (ch. 5.5).

5.5 Éléments de coût de la base de calcul de l'impôt

5.5.1 Clauses de livraison Incoterms

Les dispositions de la LTVA concernant le lieu et le moment de la livraison sont déterminantes pour la taxation de l'impôt sur les importations.

Indépendamment de cela, les partenaires commerciaux peuvent déterminer individuellement le lieu et le moment de la livraison dans le contrat qui les lie. Ils règlent ainsi en premier lieu quels frais de transport sont à la charge du vendeur et de l'acheteur, et qui supporte le risque de transport en cas de perte ou d'endommagement de la marchandise (transfert de risque). Dans un souci de simplification, les partenaires commerciaux peuvent utiliser les clauses de livraison standardisées (Incoterms).

Contrairement, par exemple, à la législation allemande sur la TVA, les Incoterms n'ont pas d'effet juridique sur la procédure de taxation de l'impôt sur les importations en Suisse. Les clauses de livraison peuvent certes déterminer les prestations qui sont comprises dans le montant de la facture et celles qui ne le sont pas. La répartition des coûts convenue et éventuellement indiquée sur la facture (clause de livraison) et les éléments de coûts figurant sur une

facture commerciale accompagnant l'envoi ne doivent toutefois pas nécessairement concorder. Il est aussi concevable que les éléments de coûts à la charge de l'acheteur soient facturés séparément par exemple.

De plus amples informations sur les Incoterms sont disponibles sur Internet (par ex. sur [Wikipédia](#)).

Les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse font toujours partie de la base de calcul de l'impôt (voir ch. 11).

5.5.2 Escomptes

Lorsque les conditions de paiement prévoient dans les factures ou dans les contrats d'achat la déduction d'un escompte en cas d'observation de délais de paiement déterminés, la personne assujettie à l'obligation de déclarer a le droit de déduire cet escompte du montant final de la facture lors de la détermination de la base de calcul de l'impôt. Une preuve ou une confirmation que l'importateur a fait usage de cette possibilité lors du paiement de la facture n'est pas nécessaire. Lorsque plusieurs échéances de paiement sont mentionnées (p. ex. paiement à 10 jours 3 %, à 30 jours 2 % d'escompte), on admet - également sans preuve - que l'importateur revendique l'escompte le plus élevé possible.

Si la facture fait mention d'une possibilité de déduction d'un escompte et que la personne assujettie à l'obligation de déclarer n'en tient pas compte pour la détermination de la contre-prestation imposée, la déclaration en douane ne sera pas refusée.

Si, lors de la détermination de la base de calcul de l'impôt, la personne assujettie à l'obligation de déclarer déduit un escompte alors que le fournisseur ne prévoit pas cette possibilité dans la facture, cette déduction n'est pas admise. Si un escompte est accordé à l'importateur malgré l'absence d'une mention ad hoc dans la facture, celui-ci peut, après la taxation, faire valoir auprès de l'office compétent de l'OFDF le droit au remboursement résultant d'une telle diminution de la contre-prestation⁶ pour autant qu'il n'est pas en droit de faire valoir intégralement l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'AFC ou à l'AC FL (art. 59 LTVA). De tels moyens de preuve doivent être joints à la demande.

5.5.3 Rabais

Les rabais ne font pas partie de la contre-prestation imposée.

De même, un bien que le fournisseur remet conjointement avec un bien vendu à titre de rabais en nature ou de prime ne doit pas faire l'objet d'une imposition supplémentaire lors de son importation. Il doit cependant être remis en lien direct avec la livraison conduisant à l'importation.

En revanche, il n'y a pas de rabais lorsque le fournisseur d'un bien en réduit le prix de vente après avoir reçu un autre bien à la place d'un paiement (p. ex. à l'achat d'un nouveau téléviseur, le prix de vente de ce dernier est réduit de 500 francs si l'ancien appareil est restitué). Dans ce contexte, il est indifférent que le bien soit détruit ou utilisé de manière différente après qu'il a été restitué.

⁶ Voir règlement 69-05

5.5.4 Consignes

Les consignes, notamment sur les emballages, ne font pas partie de la contre-prestation (art. 18, al. 1, let. h, LTVA). Elles ne sont donc pas soumises à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 2, LTVA).

5.5.5 Éléments de coût devant être imposés

Les éléments de coût suivants sont imposables et donc soumis à l'impôt sur les importations. Ils doivent être ajoutés à la contre-prestation ou à la valeur marchande, à moins qu'ils n'y soient déjà inclus ou qu'ils ne soient automatiquement ajoutés à la valeur TVA dans le cadre de la procédure de taxation (c'est p. ex. le cas des droits de douane d'entrée) :

- Les droits de douane, impôts et autres redevances dus en dehors du territoire suisse et pour lesquels l'exportation n'entraîne aucune possibilité d'exonération ou de remboursement ;

Pour les TVA étrangères et les impôts sur le chiffre d'affaires étrangers similaires (p. ex. la sales tax des États-Unis), on part toujours du principe qu'il y a possibilité d'exonération ou de remboursement en raison de l'exportation si l'impôt n'est pas perçu en cas d'expédition à l'étranger. Dans de nombreux états fédéraux, les touristes visitant les États-Unis n'ont aucune possibilité de se faire rembourser l'impôt sur leurs achats. La sales tax des États-Unis n'est toutefois pas perçue en cas d'expédition à l'étranger ; par conséquent, elle ne fait pas partie des éléments de coûts imposés lors de l'importation.

- Les droits de douane et redevances dus en raison de l'importation, tels que :
 - les droits de douane à l'importation ;
 - l'impôt sur les véhicules automobiles ;
 - l'impôt sur la bière ;
 - l'impôt sur le tabac qui est dû au moment de l'importation ;
 - l'impôt sur les huiles minérales qui est dû au moment de l'importation (code d'entreposage 1) ou ultérieurement, dans le cadre de la déclaration fiscale provisoire (code d'entreposage 2) ;
 - les taxes d'incitation (COV, huile de chauffage extra-légère, taxe sur le CO₂ sur les combustibles, etc.) dues au moment de l'importation ou ultérieurement, dans le cadre de la procédure d'engagement formel ;
 - les impôts sur les boissons spiritueuses dus au moment de l'importation.
- Les émoluments perçus par l'OFDF en relation directe avec la taxation à l'importation, tels que :
 - les émoluments de conversion de taxations provisoires en taxations définitives ;
 - les émoluments d'établissement et d'authentification du formulaire 13.20 A ;
 - les émoluments d'établissement d'une déclaration en douane ;
 - les émoluments de contrôle pour allégements douaniers.
- Les émoluments que l'OFDF perçoit pour d'autres offices, tels que :

- les émoluments de visite vétérinaire ;
- les émoluments de contrôle des métaux précieux.
- Les frais relatifs au transport du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien sur territoire suisse (frais accessoires tels que les frais de transport, d'assurance et de taxation ainsi que les frais pour les activités accessoires de la branche des transports ; voir ch. 11) ;
- Les paiements anticipés ou la valeur d'un bien remis en lieu et place du paiement (voir ch. 5) ;
- Les intérêts ou suppléments pour paiement échelonné convenus contractuellement avec le fournisseur du bien ;
- Les émoluments pour le transfert de droits immatériels liés au bien importé (voir ch. 5.6) ;
- Les commissions que l'importateur doit payer au fournisseur du bien ou, à la place de ce dernier, à une personne tierce ;
- Les commissions sur les cartes de crédit, les taxes sur les chèques et autres commissions analogues ;
- Les frais de traitement (commissions) que des entreprises de services déduisent de la TVA étrangère à rembourser, pour autant que ces frais soient versés avant l'entrée en Suisse (remboursement de la TVA étrangère à l'étranger) ;

Si le voyageur se fait rembourser la TVA étrangère seulement une fois qu'il est en Suisse, la commission que l'entreprise de services facture n'est pas soumise à l'impôt sur les importations.

- Les suppléments pour petites quantités ;
- Les coûts de formation du personnel, lorsque ces prestations présentent un lien de causalité avec le bien importé (même si elles sont calculées séparément) ;
- Les coûts d'établissement du projet, de planification et de développement (p. ex. honoraires d'architectes, d'ingénieurs, de graphistes ou de conseillers en publicité) lorsque ces prestations présentent un lien de causalité avec le bien importé.

5.5.6 Éléments de coût ne devant pas être imposés

Les éléments de coût suivants ne sont pas imposables et doivent par conséquent être déduits de la contre-prestation ou de la valeur marchande s'ils y sont inclus :

- les impôts ou redevances étrangers qui ne doivent pas être payés pour les biens exportés en cas d'expédition à l'étranger, tels que la TVA étrangère et les autres impôts sur le chiffre d'affaires étrangers similaires (p. ex., la *sales tax* des États-Unis ne doit pas être payée en cas d'expédition à l'étranger) ;

Toutefois, les impôts étrangers de ce genre – TVA, impôt sur le chiffre d'affaires – ne peuvent être déduits que s'ils sont dus en cas de vente sans exportation.

Exemple :

Un particulier domicilié en Belgique vend un véhicule à un particulier domicilié en Suisse. Ce véhicule est transporté de Belgique en Suisse et mis en libre pratique. Lors de la dé-

termination de l'impôt sur les importations, il n'est pas possible de déduire une TVA étrangère du prix de vente, car le particulier domicilié en Belgique n'est pas enregistré en tant qu'assujéti à l'impôt dans ce pays et ne doit donc par principe pas verser de TVA aux autorités fiscales belges sur cette vente.

- Les frais de traitement (commissions) que des entreprises de services déduisent de la TVA étrangère à rembourser, pour autant que ces frais soient versés en Suisse (remboursement de la TVA étrangère en Suisse) ;

Si le voyageur se fait rembourser la TVA étrangère à l'étranger, la commission que l'entreprise de services facture est soumise à l'impôt sur les importations.

- les rabais ou autres réductions de prix (voir ch. 5.5.3) ;
- les escomptes (voir ch. 5.5.2) ;
- les intérêts de retard non convenus contractuellement, perçus par le fournisseur en cas de paiement tardif ;
- **les intérêts moratoires sur les redevances d'importation ;**
- l'importation de trophées de chasse : les coûts pour les licences de chasse, patentes de chasse et baux de chasse ;

De telles licences ne sont pas, au sens de l'art. 52, al. 1, let. a, LTVA, des droits contenus dans le bien importé.

- l'impôt sur les importations suisse ;
- les consignes, notamment sur les emballages (voir la publication «[52.24 Emballages consignés et emballages non consignés](#)») ;
- les suppléments de prix et contributions à des fonds de garantie d'organisations privées (p. ex. Carbura) ;
- les émoluments que l'OFDF perçoit sans relation directe avec la taxation à l'importation, tels que :
 - les émoluments d'autorisation pour le régime suspensif dans le trafic de perfectionnement ;
 - les émoluments d'établissement de documents de remplacement ou de duplicata ;
 - les émoluments pour transfert sur un autre compte en douane ;
 - la vente de formulaires sans taxation simultanée.
 - les émoluments pour permis d'importation, certificats et contingents tarifaires perçus sur territoire suisse par des offices autres que l'OFDF et qui ne sont pas facturés au client par la personne chargée de la déclaration en douane ;
- les impôts sur les boissons spiritueuses, lorsque l'importateur a été autorisé à placer des eaux-de-vie dans un entrepôt fiscal ou fermé en régime de suspension de droits ;

En revanche, l'impôt sur les importations doit également être perçu si, pendant le régime de suspension, des discordances sont constatées qui conduisent au recouvrement a posteriori de l'impôt sur les boissons spiritueuses par l'OFDF.

- l'impôt sur le tabac, lorsque l'OFDF a autorisé le fabricant ou l'importateur à acheminer des tabacs manufacturés en suspension d'impôt dans des entrepôts fiscaux agréés ;
- l'impôt sur les huiles minérales frappant les produits pétroliers importés sous codes d'entreposage 3 à 5 (entrepôts agréés, entrepôts de réserves obligatoires, consommateurs privilégiés).

5.6 Redevances de licences, de droits, de brevets et de marques

5.6.1 Principe

Est soumise à l'impôt sur les importations l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (V let. a, LTVA).

Sont donc inclus dans la base de calcul de l'impôt (contre-prestation, valeur marchande) les frais pour :

- les prestations de services comprises dans le bien ; et
- les droits liés au bien, c'est-à-dire matérialisés dans le bien.

La liaison étroite entre le bien importé et le droit transféré est impérative. L'objet de l'impôt sur les importations ne peut être que le bien acheminé sur territoire suisse avec le droit qui y est matérialisé ; un transfert de droits sans relation directe avec le bien importé ne peut en revanche pas être objet de l'impôt sur les importations.

Les redevances de licences, de droits, de brevets et de marques s'entendent des frais qui doivent être payés pour l'utilisation d'un droit au sens le plus large. Ces frais doivent être imposés lors de l'importation du bien pour autant que le droit transféré contre paiement d'une redevance soit compris dans le bien ou lié au bien.

On admet que cette situation est réalisée dans le cas des redevances qui :

- se rapportent au bien importé ; et qui
- doivent être payées au fournisseur en rapport avec l'acte juridique conduisant à l'importation du bien.

Il est indifférent que le paiement de la redevance doive être effectué immédiatement après l'importation du bien ou ultérieurement (p. ex. après la vente sur territoire suisse du bien importé).

En application de ce principe, les redevances qu'un importateur doit par exemple payer pour le droit de distribution du bien importé sur la base d'un contrat de distribution séparé ne sont pas comprises dans la base de calcul de l'impôt. Ces redevances ne se rapportent pas directement au bien importé lui-même, mais bien au transfert d'un droit à l'importateur par le propriétaire des droits de distribution, indépendamment de l'importation du bien. Les redevances de ce genre ne sont pas non plus exigibles du fait de l'acte juridique conduisant à l'importation du bien, mais en vertu de conditions de paiement distinctes mentionnées dans le contrat de distribution.

À titre d'exception, les paiements relatifs à des droits qui devraient théoriquement être intégrés à la base de calcul de l'impôt sur les importations en vertu du principe exposé ci-dessus ne font pas partie de ladite base de calcul si leur imposition ne paraît pas indiquée pour des raisons de praticabilité. Cette exception ne concerne que les redevances dont le montant n'est pas encore connu au moment de l'importation du bien, car elles sont calculées sur la base d'une grandeur non encore établie au moment de l'importation.

5.6.2 Redevances de droits et leur imposition

- Redevance de licence pour une marque

La redevance de licence pour une marque fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations lorsqu'elle se rapporte au bien importé et doit par conséquent être payée par l'importateur au fournisseur pour le bien en question. Cette définition vaut dans les cas où :

- la redevance de licence concerne un bien qui, après l'importation, est revendu en l'état ou n'est que légèrement ouvré ou transformé (p. ex. par l'apposition de la marque) ; et que
- le bien est distribué sous la marque apposée avant ou après l'importation et pour laquelle la redevance de licence est payée ; et que
- l'importateur n'est pas libre de se procurer le bien en question auprès d'autres vendeurs indépendants du fournisseur.

Si ces conditions sont cumulativement remplies et que la redevance de licence est versée au fournisseur du bien, la redevance fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations.

Exemple :

Une boutique achète à un fournisseur étranger des t-shirts de la marque Lacoste et paie en plus au fournisseur une redevance de licence pour la marque Lacoste. Les t-shirts sont revendus en l'état sous la marque Lacoste. La boutique n'est pas autorisée à se procurer ces t-shirts auprès d'un fournisseur de son choix.

Lors de l'importation des t-shirts, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation totale qui doit être payée au fournisseur, c'est-à-dire sur la contre-prestation pour les t-shirts plus la redevance de licence pour la marque liée aux t-shirts. Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- Redevance pour droits d'auteur

La redevance pour droits d'auteur fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations si :

- elle se rapporte au bien importé ; et si
- elle doit être payée au fournisseur en rapport avec l'acte juridique qui conduit à l'importation du bien ; et si
- elle est calculée sur la base d'une grandeur déjà établie au moment de l'importation.

La redevance de licence doit donc être payée en rapport avec le bien importé et versée au fournisseur du bien. Il est indifférent que la redevance doive être payée immédiatement après l'importation ou seulement plus tard lors de la revente, de la cession ou de l'utilisation du bien. Si la grandeur d'après laquelle le montant de la redevance de licence doit être calculé n'est pas encore établie au moment de l'importation, il faut observer les dispositions du chiffre 5.6.3.

Exemple :

Un marchand de supports de son domicilié sur territoire suisse achète des supports de son directement auprès d'un groupe musical étranger. Il paie à ce dernier une contre-prestation pour les supports de son ainsi qu'une redevance de droits d'auteur pour chaque support de son vendu sur territoire suisse.

Lors de l'importation des supports de son, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation totale, c'est-à-dire sur la contre-prestation pour les supports de son plus la redevance de droits d'auteur due en cas de vente des supports de son, qui doit être payée au groupe musical et dont le montant est déjà établi au moment de l'importation. La redevance de droits d'auteur, dont le montant est connu au moment de l'importation, doit être imposée bien que les supports de son ne soient pas encore vendus. Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- **Redevance de licence pour brevets de procédés**

Les redevances de licence pour brevets de procédés font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt si :

- le procédé est matérialisé dans le bien importé ; et si
- la redevance doit être payée au fournisseur en rapport avec l'acte juridique qui conduit à l'importation du bien ; et si
- la redevance de licence à payer au fournisseur est calculée sur la base d'une grandeur déjà établie au moment de l'importation.

Si la grandeur d'après laquelle la redevance de licence doit être calculée n'est pas encore établie au moment de l'importation, il faut observer les dispositions du chiffre 5.6.3.

Exemple :

Une entreprise sise à l'étranger a inventé un aspirateur comportant une nouvelle technologie d'aspiration. Elle en vend 1000 pièces à un marchand domicilié sur territoire suisse. Pour chaque aspirateur, le marchand paie à l'entreprise une contre-prestation à laquelle s'ajoute, pour chaque aspirateur également, une redevance de licence fixe pour la nouvelle technologie.

Lors de l'importation des aspirateurs, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation totale, c'est-à-dire sur la contre-prestation pour les aspirateurs plus la redevance de licence, déjà établie au moment de l'importation, pour la nouvelle technologie d'aspiration matérialisée dans les aspirateurs importés. Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- **Redevance pour droit de reproduction et de communication au public**

Les paiements pour le droit de reproduction ou de communication au public du bien importé (p. ex. droits de diffusion, d'exécution ou d'utilisation pour films, œuvres musicales ou théâtrales [protégées ou non], droit pour la fabrication de support de données avec une matrice) font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations si :

- les paiements se rapportent au bien importé ; et si
- la redevance doit être payée au fournisseur en rapport avec l'acte juridique qui conduit à l'importation du bien ; et si

- la redevance de licence est calculée sur la base d'une grandeur qui est déjà établie au moment de l'importation.

Il est indifférent que l'importateur doive effectuer ces paiements lors de l'importation ou plus tard.

Si la redevance à payer pour le droit de reproduction ou de communication au public n'est pas encore établie au moment de l'importation du bien, elle ne fait pas partie intégrante de la base de calcul (voir ch. 5.6.3). Cela est le cas lorsqu'elle dépend de facteurs qui sont encore inconnus lors de l'importation du bien (p. ex. nombre de reproductions, nombre de présentations).

Exemples :

- Un fabricant de denrées alimentaires domicilié sur territoire suisse charge un producteur de films publicitaires ayant son siège à l'étranger de la fabrication d'un spot publicitaire pour un nouveau produit aux fins de diffusion par une chaîne de télévision sise sur territoire suisse. La contre-prestation convenue pour cela est facturée au fabricant de denrées alimentaires au moment de l'importation du film.

Lors de l'importation du spot publicitaire, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation totale, c'est-à-dire y compris la contre-prestation devant être payée pour les prestations de services contenus dans le spot publicitaire et les droits de diffusion limités temporellement et géographiquement, pour autant que la redevance de licence due pour cela soit calculée sur la base d'une grandeur déjà établie au moment de l'importation. Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- Un producteur étranger de supports de son fait parvenir des supports de son à un marchand domicilié sur territoire suisse. Au moment de l'importation, il ne lui facture que les frais de fabrication de ces supports, bien que le montant de la redevance de licence que le marchand doit payer au producteur pour chaque support de son vendu sur territoire suisse soit déjà établi.

Lors de l'importation des supports de son, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation totale, c'est-à-dire y compris la redevance de licence qui ne devra être payée que lors de la vente des supports de son mais qui est déjà établie au moment de l'importation. La redevance de licence, dont le montant est connu au moment de l'importation, doit être imposée, bien que les supports de son ne soient pas encore vendus. Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

5.6.3 Montant de la redevance de licence, de droit, de brevet ou de marque inconnu au moment de l'importation

Au moment de l'importation d'un bien, le montant de la redevance à payer pour les droits ou prestations de service liés au bien ou inclus dans ce dernier n'est pas encore établi, car la redevance dépend de facteurs encore inconnus lors de l'importation du bien (nombre de spectateurs, de présentations, de pièces fabriquées, etc.).

L'importateur du bien doit vérifier s'il doit soumettre à l'impôt sur les acquisitions la redevance calculée selon ces facteurs auprès de l'AFC ou de l'AC FL.

Exemples :

- Une entreprise étrangère, titulaire d'un brevet de procédé et fabriquant elle-même des machines travaillant selon ce procédé, vend une machine de ce genre à un fabricant domicilié sur territoire suisse. Pendant la durée d'utilisation de la machine, le fabricant domicilié sur territoire suisse (preneur de licence) doit, en vertu de l'accord de licence, payer à l'entreprise étrangère (donneur de licence), outre la contre-prestation pour la machine, une redevance de licence proportionnelle au nombre de pièces fabriquées.

Lors de l'importation de la machine, l'impôt sur les importations se calcule sur la base de la contre-prestation que le fabricant domicilié sur territoire suisse verse à l'entreprise étrangère, diminuée de la redevance de licence, qui est calculée proportionnellement au nombre de pièces fabriquées et dont le montant n'est, par conséquent, pas encore connu au moment de l'importation. Sont toutefois imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- Un producteur de films étranger vend plusieurs copies d'un film à un distributeur de films domicilié sur territoire suisse. Le producteur ne facturera la redevance de licence à acquitter en fonction du nombre d'entrées au distributeur que lorsque le nombre de spectateurs ayant assisté aux projections du film sera connu.

Lors de l'importation des copies du film, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation facturée pour ces copies, sans la redevance de licence, qui est calculée en fonction du nombre d'entrées et dont le montant n'est par conséquent, par encore connu au moment de l'importation. Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- Un distributeur de films domicilié sur territoire suisse acquiert d'un producteur de films étranger les droits d'exploitation de divers films (copie et diffusion). Le distributeur doit payer la redevance de licence au producteur en fonction du nombre de séances. Il fait fabriquer les copies à l'étranger par une personne tierce (atelier de reproduction).

Lors de l'importation des copies de film, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation facturée par l'atelier de reproduction, plus les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. La redevance de licence, qui est facturée en fonction du nombre de séances et dont le montant n'est, par conséquent, pas encore connu au moment de l'importation, n'est pas comprise dans la base de calcul de l'impôt sur les importations.

- Un designer étranger doit créer des emballages pour un établissement de transformation du lait sis sur territoire suisse. Plusieurs projets d'emballage sont importés au cours de ce mandat.

Lors de l'importation des projets d'emballage, l'impôt sur les importations se calcule sur leur valeur marchande. Celle-ci s'entend des coûts de fabrication des projets ainsi que des frais relatifs au transport des projets et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

La contre-prestation devant être payée au designer étranger pour le droit de faire fabriquer commercialement ces emballages sur territoire suisse selon le projet du designer, qui n'est pas encore connue au moment de l'importation, n'est pas comprise dans la base de calcul de l'impôt sur les importations.

5.7 Transactions avec des personnes étroitement liées ou proches de ces personnes

5.7.1 Base juridique

En vertu de l'art. 24, al. 2, LTVA, la contre-prestation correspond, pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants lorsque la prestation est fournie à une personne étroitement liée.

Sur la base de l'art. 3, let. h, LTVA, le destinataire et le fournisseur de la prestation sont étroitement liés lorsqu'ils entretiennent l'un envers l'autre une des relations suivantes :

- lorsque l'un détient une participation prépondérante de l'autre, c'est-à-dire :
 - lorsque l'un est détenteur d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social de l'autre ; ou
 - lorsque l'un est détenteur d'une participation équivalente dans une société de personnes de l'autre.
- lorsque l'une des personnes proches de l'un possède une autre participation d'une manière décrite ci-dessus.

Sont aussi réputées personnes étroitement liées les fondations ou associations avec lesquelles il existe une relation économique, contractuelle ou personnelle particulièrement étroite. Les institutions de prévoyance ne sont, pour leur part, pas considérées comme des personnes étroitement liées.

Les liens étroits peuvent amener le fournisseur de la prestation à fournir au destinataire de la prestation une certaine prestation à un prix moins élevé que l'exigeraient des considérations entrepreneuriales (le destinataire de la prestation reçoit un avantage monnayable du fournisseur de la prestation). Le prix moins élevé ne résulte donc pas de considérations entrepreneuriales, mais a été obtenu par une personne qui détient une participation dans l'entreprise ayant fourni la prestation (détenteur de parts). Les personnes proches d'une personne étroitement liée au fournisseur de prestations peuvent être aussi bien des personnes physiques (p. ex. des membres de sa famille) que des personnes morales (p. ex. des filiales, des sociétés sœurs).

Exemples de destinataires de prestations proches d'une personne étroitement liée au fournisseur de prestations :

- les destinataires de prestations :
 - qui sont des personnes morales ; et
 - qui entretiennent une des relations suivantes avec une autre personne morale détenant une participation prépondérante auprès du fournisseur de prestations : société mère-filiale, société grand-mère-société mère, société mère-société sœur, etc.
- les destinataires de prestations :
 - qui sont des personnes physiques ; et
 - des membres de la famille d'une autre personne physique détenant une participation prépondérante auprès du fournisseur de prestations.
- les destinataires de prestations :
 - qui sont des personnes physiques ; et

- qui détiennent une participation prépondérante auprès d'une personne morale détenant elle-même une participation prépondérante auprès du fournisseur de prestations.

5.7.2 Réglementation à l'importation

Les principes régissant la base de calcul de l'impôt pour les transactions avec des personnes étroitement liées ou des personnes proches de ces personnes s'appliquent également pour l'impôt sur les importations sur la base de l'art. 53, al. 2, LTVA, en corrélation avec l'art. 24, al. 2, LTVA.

Si un fournisseur de prestations vend un bien à un destinataire de prestations (acquéreur, importateur) qui lui est étroitement lié, la contre-prestation imposée s'entend de la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

Exemples :

- l'importateur B détient une participation prépondérante auprès du fournisseur A ;

Si un bien est importé sur la base d'une transaction lors de laquelle le fournisseur A vend le bien d'un importateur B auquel il est étroitement lié, c'est-à-dire d'un importateur B détenant une participation prépondérante auprès du fournisseur A, l'impôt sur les importations se calcule sur la base du prix qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

- l'importateur B est proche d'une personne C détenant une participation prépondérante auprès du fournisseur A ;

Si le fournisseur A vend le bien à l'importateur B qui est proche d'une personne C elle-même étroitement liée au fournisseur A (p. ex. l'importateur B est membre de la famille de la personne C qui est étroitement liée au fournisseur A), l'impôt sur les importations se calcule également sur la base du prix qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

Ces principes s'appliquent à toutes les transactions pour lesquelles la contre-prestation constitue la base de calcul de l'impôt sur les importations (contrat de vente ou de commission, livraisons effectuées dans le cadre d'un contrat d'entreprise, réimportation après perfectionnement à façon à l'étranger, etc.).

Un tel prix courant entre des tiers indépendants ne doit pas être recherché lorsque la contre-prestation due ou payée par l'importateur ou par un tiers en son nom résiste déjà à une comparaison avec des tiers.

5.8 Moment déterminant pour la fixation de la contre-prestation

Si la contre-prestation due par l'importateur ou par un tiers en son nom pour le bien importé est soumise à des modifications jusqu'à la naissance de la dette fiscale (art. 56 LTVA), la contre-prestation qui est valable au moment de la naissance de la dette douanière est déterminante pour le calcul de l'impôt sur les importations (art. 50 LTVA en corrélation avec l'art. 19, al. 1, let. b, LD et l'art. 69 LD).

Le moment de la naissance de la dette douanière ressort de l'art. 69 LD (ainsi que de l'art. 162, al. 4, OD dans le cas du régime douanier de l'admission temporaire).

5.9 Bien n'ayant pas été importé immédiatement après l'achat

Si une personne achète à l'étranger un moyen de transport (auto, bateau à moteur, bateau à voile, aéronef, etc.) :

- qu'elle va chercher au domicile du fournisseur étranger ; et

- qu'elle utilise brièvement sur le territoire douanier étranger après que le fournisseur étranger le lui a remis (p. ex. pour un voyage de quelques jours) ;

il faut se fonder sur le prix d'achat du moyen de transport pour la détermination de la base de calcul de l'impôt.

6 Contre-prestation en cas d'ouvrages sur des biens importés (p. ex. contrat d'entreprise)

6.1 Base juridique

Si un fournisseur de prestations étranger effectue, dans le cadre d'un contrat d'entreprise⁷, des livraisons sur le territoire suisse pour lesquelles des biens mis en libre pratique ont été utilisés ou s'il effectue des travaux sur de tels biens au sens de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, l'impôt sur les importations se calcule en principe sur la contre-prestation (ch. 6.2 et 6.3). Par dérogation à ce qui précède, l'impôt sur les importations se calcule sur le prix d'achat resp. la valeur marchande (ch. 6.4) du bien importé lorsque le fournisseur de prestations étranger est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse (art. 54, al. 1, let. b, LTVA).

La pratique administrative prévoit une simplification supplémentaire :

Si le fournisseur de prestations étranger n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse et que, à l'issue des travaux sur le bien importé, il livre sur le territoire suisse un bien meuble à un destinataire ayant droit à la déduction totale de l'impôt préalable, l'impôt sur les importations est calculé uniquement sur le prix de vente du bien importé (sans les coûts de montage ; ch. 6.5).

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 la valeur marchande, les frais de transport du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien sur le territoire suisse (art. 54 al. 3, let. b, LTVA ; voir ch. 11).

6.2 Définition de la contre-prestation

Si un fournisseur de prestations étranger importe un bien ou le fait introduire dans le territoire suisse par une personne tierce et qu'il utilise le bien afin d'exécuter des travaux pour le compte d'autrui, ces importations sont généralement fondées sur un contrat d'entreprise. Par ce contrat, le fournisseur de prestations s'engage à fabriquer un ouvrage. Le critère caractérisant le contrat d'entreprise est par conséquent la promesse de fournir un succès ou un résultat de travail déterminé formant un tout. Les prestations fournies en vertu de tels contrats sont désignées livraisons relevant d'un contrat d'entreprise.

Exemples de livraisons relevant de contrats d'entreprise pour lesquelles des biens importés ont été utilisés :

- remise, après montage sur territoire suisse, de bâtiments préfabriqués importés ;
- remise, après montage sur territoire suisse, de cuisines, fenêtres ou balustrades importées ;
- remise, après pose sur territoire suisse, de portes importées ;
- remise, après pose sur territoire suisse, de sols importés ;

⁷ Voir règlement 69-01, ch. 2.2

- remise de biens qu'une entreprise étrangère a importés et utilisés sur territoire suisse pour la réparation ou l'entretien d'appareils ou d'immeubles ;
- remise de machines après montage sur territoire suisse ou installations de machines importées ;
- remise, après installation sur territoire suisse, de programmes d'ordinateur importés ;
- remise, après montage sur territoire suisse, d'installations d'aération et de ventilateurs importés ;
- remise de biens importés après l'exécution d'ouvrages de génie civil et de canalisation sur territoire suisse.

L'ouvrage à remettre en vertu du contrat d'entreprise n'est réputé livré au sens de la législation sur la TVA (art. 3, let. d, ch. 2, LTVA en corrélation avec l'art. 7, al. 1, let. a, LTVA) qu'au moment de la remise au destinataire de l'ouvrage sur le territoire suisse. La livraison a donc seulement lieu après le montage ou la pose et, le cas échéant, après la mise en service.

L'impôt sur les importations qui concerne ce type de livraisons reposant sur un contrat d'entreprise ou les remises de biens importés après l'achèvement des travaux effectués sur ces derniers sur le territoire suisse se calcule en principe sur la base de la contre-prestation que le destinataire de la prestation (mandant) ou un tiers en son nom a versée au fournisseur étranger mandaté. La base de calcul de l'impôt comprend les coûts relatifs :

- au bien importé ;
- aux travaux exécutés sur le territoire suisse (coûts de montage ou de pose) ; et
- au transport du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien sur territoire suisse.

Pour les exceptions à ce principe, voir les chiffres 6.4 et 6.5 suivants.

Si les coûts de montage ou de pose ne sont pas connus lors de l'importation du bien et que ces coûts doivent être imposés par l'OFDF, une taxation provisoire est indiquée (voir ch. 6.2). Tel est également le cas lorsque :

- au moment de l'importation du bien la part des biens ou des prestations de services à acquérir sur le territoire suisse en relation avec l'accomplissement du mandat n'est pas encore établie ; ou que
- le bien à livrer après l'achèvement des travaux sur le territoire suisse est présenté à l'importation en plusieurs envois partiels.

Des explications plus détaillées sur les livraisons reposant sur un contrat d'entreprise se trouvent dans la publication [«52.02 livraisons relevant d'un contrat d'entreprise et remise de biens après livraison sur territoire suisse»](#).

6.3 Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais

De plus amples informations concernant les clauses de livraison, les escomptes et les rabais sont fournies au chiffre 5.

La contre-prestation doit être déterminée sur la base de la facture du fournisseur et/ou du contrat d'entreprise. Elle doit également tenir compte des débours et des frais de nourriture, de voyage et de nuitées qui sont facturés séparément au destinataire des prestations et qui présentent un lien de causalité avec la livraison reposant sur un contrat d'entreprise. Font partie des coûts imposables, par ex. :

- les coûts de montage ou de pose ;
- les coûts de remise en état et d'entretien ;
- les coûts de location ou d'amortissement de machines et autres équipements ayant servi à l'exécution des travaux ;
- les frais de voyage et toutes les autres indemnités versées à la main d'œuvre ;

Cela vaut même en cas de versement direct à la main-d'œuvre par le mandant.

- les honoraires à payer à des personnes tierces (architectes, ingénieurs, graphistes, consultants en publicité, etc.) pour des projets, plans, croquis, calculs, travaux de développement, etc. pour autant qu'ils entretiennent une relation de cause à effet avec la livraison reposant sur un contrat d'entreprise.

La contre-prestation désigne la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers en son nom, remet en contrepartie d'une prestation (art. 3, let. f, LTVA). Ce principe s'applique également à l'impôt sur les importations. Est déterminante la contre-prestation versée ou due par le destinataire de la prestation ou par un tiers en son nom en vertu de l'art. 24 LTVA (art. 54, al. 2, LTVA). Celle-ci comprend notamment la couverture de tous les frais, qu'ils soient facturés séparément ou non (art. 54, al. 2, LTVA en corrélation avec l'art. 24, al. 1, LTVA). Il convient de prendre en compte également les dispositions du chiffre 5 concernant la contre-prestation.

Les points suivants font l'objet d'explications détaillées sous des chiffres séparés :

- taxe sur la valeur ajoutée payée sur territoire suisse (ch. 6.1) ;
- taxation provisoire (ch. 6.2).

6.4 Prix d'achat ou valeur marchande des biens importés

Lorsque le fournisseur étranger est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur étranger (importateur) a versée lors de l'achat des biens importés, 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 des biens importés. La valeur marchande⁸ au sens de l'art. 54, al. 1, let. G, LTVA est le prix que le fournisseur étranger (importateur) devrait payer pour obtenir le bien importé :

- au stade de l'importation,
- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,

⁸ Voir ch. 9

- au moment de la naissance de la dette fiscale,
- et dans des conditions de libre concurrence.

Doivent être intégrés à la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination du bien importé sur territoire suisse⁹.

À titre de simplification, l'importateur peut déclarer, en lieu et place du prix d'achat ou de la valeur marchande, la contre-prestation que l'acquéreur verse ou doit verser à l'importateur pour le bien importé (sans les coûts de montage).

6.5 Prix de vente des biens importés

Si le fournisseur de prestations étranger n'est pas inscrit au registre des assujettis sur le territoire suisse, la pratique administrative ci-après s'applique, en dérogation aux principes énoncés aux ch. 6.1 à 6.3 :

L'impôt sur les importations est calculé uniquement sur le prix de vente (sans les coûts de montage) que le fournisseur étranger facture au destinataire pour le bien importé, à condition qu'à l'issue des travaux effectués sur le bien sur le territoire suisse :

- un bien meuble soit livré au destinataire ;
- le destinataire puisse faire valoir intégralement l'impôt sur les importations des biens meubles en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'AFC ou à l'AC FL ; et que
- au moment de l'importation, les coûts de montage soient inconnus ou les coûts du bien meuble et ceux du montage soient mentionnés séparément dans le justificatif de valeur.

Si le fournisseur étranger a acheté le bien avant l'importation, ce prix de vente correspond à son prix de revient, auquel s'ajoutent la marge commerciale usuelle dans la branche, les frais relatifs au transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹⁰.

6.6 Taxe sur la valeur ajoutée payée sur territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse)

Le fournisseur de prestations étranger (ne disposant pas d'un numéro TVA indigène) qui effectue sur le territoire suisse des livraisons relevant de contrats d'entreprise ou qui délivre des biens importés uniquement après l'achèvement des travaux effectués sur ces derniers peut, pour l'exécution de son mandat, se procurer auprès d'assujettis à la TVA sur le territoire suisse des biens ou des prestations de services, tels que :

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

⁹ Voir ch. 11

¹⁰ Voir ch. 11

L'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui est perçu sur ces achats en Suisse est pris en considération lors de la fixation de l'impôt sur les importations définitivement dû pour l'exécution du mandat. À cet effet, l'impôt sur les importations dû est déterminé lors du décompte final et l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui est perçu sur les achats en Suisse est déduit de cet impôt. Pour ce faire, les charges fiscales doivent être prouvées par des factures de l'assujetti à la TVA sur le territoire suisse établies au nom du fournisseur de prestations étranger. Pour les montants jusqu'à 400 francs, les achats en Suisse peuvent aussi être étayés par des tickets de caisse (art. 57 OTVA). Les moyens de preuve doivent faire référence à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui a été perçu. En outre, il doit être établi sans équivoque que l'achat en Suisse a constitué un facteur de coût de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou des travaux effectués sur le bien importé dont le fournisseur de prestations étranger était chargé sur le territoire suisse.

6.7 Taxation provisoire

6.7.1 Généralités

Une taxation provisoire lors de livraisons relevant d'un contrat d'entreprise ou lors de l'importation de biens que le fournisseur de prestations étranger ne délivre au destinataire de prestations qu'après leur livraison sur le territoire suisse peut se révéler nécessaire dans les cas suivants :

- les coûts de montage, de pose ou de mise en service sont inconnus ou pas encore définitivement fixés au moment de l'importation du bien ;
- le fournisseur de prestations étranger acquiert des biens ou des prestations de services auprès d'assujettis à la TVA sur le territoire suisse dans le cadre de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise ou de l'ouvrage du bien importé sur le territoire suisse et la part des achats sur territoire suisse est inconnue ou pas encore définitivement fixée au moment de l'importation du bien ;
- le bien nécessaire à l'exécution de la livraison relevant d'un contrat d'entreprise est importé en plusieurs envois partiels.

Des dépassements de coûts sont fréquents dans les grands projets. Une taxation provisoire peut aussi se révéler judicieuse dans ces cas-là.

Si l'importation du bien a lieu dans divers bureaux de douane, celui qui a taxé la première importation est désigné bureau de douane de contrôle. Des copies des autres taxations lui sont envoyées. La taxation définitive est opérée par le bureau de douane de contrôle.

6.7.2 Taxation définitive après l'achèvement des travaux

L'acquéreur ou la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit remplir le formulaire 52.61 en vue de la taxation définitive de l'impôt sur les importations et envoyer celui-ci au bureau de douane d'entrée ou au bureau de contrôle avec les pièces correspondantes (p. ex. factures). Pour les envois isolés, la présentation du décompte final suffit.

7 Contre-prestation pour l'utilisation sur le territoire suisse de biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire

7.1 Base juridique

La contre-prestation pour l'utilisation sur le territoire suisse de biens importés pour admission temporaire selon les art. 9 et 58 de la loi sur les douanes (régime douanier de l'admission temporaire) est soumise à l'impôt sur les importations, à condition que le montant de l'impôt sur cette contre-prestation soit significatif. Si l'utilisation temporaire n'a donné lieu à aucune

contre-prestation ou que seule une contre-prestation réduite a été exigée, la contre-prestation déterminante est celle qui aurait été facturée à un tiers indépendant (art. 54, al. 1, let. d, LTVA).

Afin que seule soit imposée la contre-prestation pour l'utilisation temporaire du bien importé et non la valeur marchande du bien, le régime douanier de l'admission temporaire doit être apuré dans le cadre d'une réexportation ou d'un changement de régime douanier.

7.2 Définition de la contre-prestation

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation due au lieu de destination pour l'utilisation du bien importé, ainsi que sur les frais relatifs au transport du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse ¹¹.

Si l'utilisation temporaire n'a donné lieu à aucune contre-prestation ou que seule une contre-prestation réduite a été exigée, la contre-prestation déterminante est celle qui aurait été facturée à un tiers indépendant.

Si la contre-prestation est insignifiante, on renonce à l'imposer.

7.3 Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais

Voir ch. 5.

7.4 Perception de l'impôt sur les importations dû pour l'utilisation temporaire d'un bien

L'impôt sur les importations grevant la contre-prestation due pour l'utilisation sur le territoire suisse de biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire n'est perçu qu'après apurement du régime.

8 Contre-prestation dans d'autres cas

Le chiffre 8 traite des points suivants :

- Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des œuvres d'art franches d'impôt (ch. 8.1)
- Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier du perfectionnement passif (perfectionnement à façon ; ch. 8.2)
- Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire (ch. 8.3)
- Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier de l'exportation (perfectionnement à façon ; ch. 8.4)
- Contre-prestation pour les produits comestibles, les boissons sans alcool et les boissons alcooliques destinés à une prestation de restauration sur territoire suisse (party-service ; ch. 8.5)

8.1 Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des œuvres d'art franches d'impôt

8.1.1 Base juridique

Les œuvres d'art personnellement créées par un artiste-peintre ou un sculpteur et introduites sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part sont exonérées de l'impôt

¹¹ Voir ch. 11

sur les importations (voir règlement 69-02, ch. 4). La contre-prestation versée ou due pour les travaux que l'artiste a fait réaliser à l'étranger par un tiers sur les œuvres d'art exonérées n'est toutefois pas exonérée (art. 54, al. 1, let. c, LTVA).

On considère comme travaux, au sens de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, tout type de transformation, d'ouvraison, d'assemblage, de remise en état, de perfectionnement ou autre restructuration de l'œuvre d'art, tels que par ex. :

- le coulage de sculptures par des personnes tierces ;
- l'ouvraison de blocs de marbre par des personnes tierces ;
- l'encadrement de tableaux par des personnes tierces.

8.1.2 Définition de la contre-prestation

Tout ce que l'artiste ou une personne tierce doit payer pour des travaux effectués à l'étranger par un tiers sur son œuvre d'art fait partie de la contre-prestation imposée. Sont également imposés les frais de transport de l'œuvre d'art et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹².

8.1.3 Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais

Voir ch. 5.

8.2 Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier du perfectionnement passif (perfectionnement à façon)

8.2.1 Base juridique

La contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur des biens qui, en vertu des art. 13 et 60 de la loi sur les douanes, ont été exportés en vue du perfectionnement passif à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse est soumise à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. e, LTVA).

Afin que, lors de la réimportation, seule la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens soit imposée, et non la valeur marchande des biens réimportés ni la contre-prestation devant être payée en cas de vente des biens réimportés, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le régime douanier du perfectionnement passif est apuré ;
- les biens réimportés retournent à l'expéditeur initial sur le territoire suisse ; et
- les biens placés sous le régime douanier du perfectionnement passif ont été exportés en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise.

8.2.2 Contre-prestation devant être imposée lors de l'importation

Dans ces cas de figure, la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens est soumise à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. e, LTVA). Cela est également valable lorsqu'aucun matériel neuf n'a été utilisé lors de l'exécution des travaux à l'étranger. Au sens de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, l'expression «travaux effectués» s'entend de tout type de transformation, d'ouvraison, d'assemblage, de réparation, de perfectionnement ou de restructuration de biens, ainsi que des travaux dans lesquels les biens n'ont pas été modifiés,

¹² Voir ch. 11

mais simplement examinés, étalonnés, réglés, contrôlés dans leur fonctionnement ou traités d'une autre manière.

Si une contre-prestation de ce genre doit être imposée lors de la réimportation (voir ch 8.2.3 et 8.2.4), les frais relatifs au transport des biens réimportés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹³ doivent être intégrés à la contre-prestation.

La contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger est imposée :

- a posteriori par l'office de surveillance (système de la suspension) ;
- lors de la réimportation des biens par le bureau de douane (système de la suspension simplifié).

Si, conformément à l'autorisation de l'OFDF, l'impôt sur les importations doit être perçu a posteriori par l'office de surveillance, il faut déposer une demande de taxation fiscale a posteriori dans la déclaration en douane (taux de TVA «0 % - taxation fiscale a posteriori» [code 92]).

Pour les biens qui ont été exportés temporairement sous le régime douanier du perfectionnement passif, l'exportation des biens non perfectionnés doit avoir eu lieu en vertu d'un mandat de perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, et les biens doivent être renvoyés à leur expéditeur sur le territoire suisse lors de leur réimportation. Au sens de l'impôt sur les importations, il y a perfectionnement à façon lorsqu'une entreprise de perfectionnement perfectionne les biens exportés à la demande et pour le compte de la personne qui a mis à disposition les biens devant être perfectionnés.

L'imposition fondée sur l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA n'est pas possible lorsque les biens :

- ont été vendus à l'entreprise de perfectionnement ou à un tiers ; ou
- lorsque, lors de la réimportation, les biens ne retournent plus à l'expéditeur sur le territoire suisse.

Lorsque les conditions ne sont pas remplies, c'est la totalité de la contre-prestation à verser pour le produit compensateur (coût des biens non perfectionnés + coût du perfectionnement) ou la valeur marchande de ce dernier qui est déterminante pour l'imposition.

Pour déterminer l'impôt en cas d'apurement du régime douanier du perfectionnement passif, il faut en outre prendre en compte les cas spéciaux suivants :

- la détermination de l'impôt en cas de trafic fondé sur l'équivalence dans le trafic d'ouvrage et de transformation (ch 8.2.5) ;
- la détermination de l'impôt lors de la réimportation des biens non perfectionnés (ch. 8.2.6).
- la détermination de l'impôt lors de l'importation de biens de remplacement dans le trafic de réparation (ch. 8.2.7) ;
- la détermination de l'impôt en cas de prestations de garantie du fournisseur (ch. 8.2.8) ;
- la détermination de l'impôt en cas de réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation (ch. 8.2.9) ;

¹³ Voir ch. 11

- la détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation (ch. 8.2.10).

8.2.3 Définition de la contre-prestation

Pour les biens qui ont été exportés temporairement sous le régime douanier du perfectionnement passif en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et qui, lors de la réimportation, retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse moyennant apurement du régime, il faut intégrer à la contre-prestation imposée tout ce que l'importateur (expéditeur des biens non perfectionnés) ou un tiers en son nom doit ou a dû verser pour les travaux effectués sur les biens, y compris les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹⁴.

8.2.4 Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais

La base de calcul de l'impôt se compose des éléments suivants :

- contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens (coûts de la main-d'œuvre et du matériel) ;
- frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹⁵ ;
- droits d'entrée et autres redevances exigibles sur le nouveau matériel du fait de l'importation.

S'appliquent par ailleurs les dispositions mentionnées au chiffre 5.

8.2.5 Détermination de l'impôt en cas de trafic fondé sur l'équivalence dans le trafic d'ouvraison et de transformation

Sous le régime douanier du perfectionnement passif, la base de calcul visée aux chiffres 8.2.2 à 8.2.4 est également applicable à l'impôt sur les importations lorsque le trafic fondé sur l'équivalence dans le trafic de perfectionnement passif a été autorisé. Le trafic fondé sur l'équivalence signifie que les biens exportés en vue du perfectionnement peuvent être remplacés par des biens étrangers. Ceux-ci doivent être de même quantité, état et qualité que les biens exportés. Dans le décompte avec le bureau de contrôle, il doit être prouvé que les dispositions régissant le trafic fondé sur l'équivalence ont été respectées.

Le trafic fondé sur l'équivalence n'est pas autorisé dans le trafic de réparation. Lorsque, dans le trafic de réparation, des biens de remplacement sont importés en lieu et place des biens réparés, le régime douanier du perfectionnement passif ne peut pas être apuré. Voir à ce sujet le chiffre 8.2.7.

8.2.6 Détermination de l'impôt en cas de réimportation des biens non perfectionnés

Des biens ont été exportés sous le régime douanier du perfectionnement passif en vue de leur perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Pour une raison quelconque, les travaux de perfectionnement ou de réparation n'ont pas pu être exécutés ou ont échoué (p. ex. travaux non rentables ou réparation infructueuse). Lorsque les biens retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse, c'est la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens qui est passible de l'impôt sur les importations (ch. 8.2.2), plus les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse, ainsi que les éventuelles redevances d'entrée¹⁶.

¹⁴ Voir ch. 11

¹⁵ Voir ch. 11

¹⁶ Voir ch. 11

Cette règle est également applicable lorsque le perfectionnement ou la réparation ont échoué. Cependant, si l'expéditeur ne doit pas payer de contre-prestation pour la réparation ou le perfectionnement infructueux (autres cas de figure que ceux selon ch. 8.2.8 et 8.2.9), aucun impôt sur les importations n'est perçu. Par conséquent, les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse¹⁷ ainsi que les éventuelles redevances d'importation ne sont pas non plus imposés.

8.2.7 Détermination de l'impôt en cas d'importation de biens de remplacement remis à titre onéreux dans le trafic de réparation

Si, dans le trafic de réparation, ce ne sont pas les biens réparés, mais des biens de remplacement qui sont présentés à l'importation, le régime douanier du perfectionnement passif ne peut pas être apuré. Bien que des biens aient été exportés en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, l'art. 53, al. 1, let. k, en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA (ch. 8.2.1), n'est pas applicable. Lors de la mise en libre pratique des biens de remplacement, il faut toutefois tenir compte, le cas échéant, des dispositions relatives à la réparation avec échange de biens¹⁸ pour déterminer l'impôt sur les importations.

8.2.8 Détermination de l'impôt en cas de prestations de garantie du fournisseur

Dans le cas d'une réparation sous garantie, le fournisseur effectue des réparations en vertu de son obligation de garantie envers l'acquéreur sans facturer de contre-prestation supplémentaire. La prestation de réparation fait partie intégrante d'un contrat déjà établi (p. ex. contrat de vente), mais pas d'un contrat d'entreprise séparé (pas de mandat séparé en vue d'un perfectionnement à façon). Ainsi, les biens exportés afin d'être réparés sous garantie ne sont pas considérés comme des biens exportés afin d'être perfectionnés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Les conditions d'une réimportation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. k, en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA (ch. 8.2.1), ne sont donc pas remplies. Il en va de même lorsque, en vertu de son obligation de garantie, le fournisseur adresse à l'acquéreur non pas les biens réparés, mais des biens de remplacement sans facturer de contre-prestation supplémentaire (remplacement sous garantie).

Toutefois, ces biens peuvent être importés en franchise sous certaines conditions¹⁹. Si la réparation ou le remplacement gratuits sont effectués à titre de conciliation et non en vertu d'une obligation de garantie, voir les chiffres 8.2.9 et 8.2.10.

8.2.9 Détermination de l'impôt en cas de réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation

Le fournisseur a réparé les biens de l'acquéreur à titre de conciliation, sans facturer de contre-prestation supplémentaire (p. ex. après que la période de garantie a pris fin). Contrairement aux cas de figure visés à la figure 8.2.8, ces biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. L'art. 53, al. 1, let. k, en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA (ch. 8.2.1), est donc applicable.

Lors de la réimportation des biens réparés, la valeur du matériel ajouté et les charges grevant la réparation des biens sont cependant franches d'impôt, car, à titre de conciliation, le fournisseur ne facture dans ce cas aucune contre-prestation supplémentaire. Par conséquent, les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²⁰ ainsi que les éventuelles redevances d'importation ne sont pas non plus imposés.

¹⁷ Voir ch. 11

¹⁸ Voir ch. 5

¹⁹ Voir règlement 69-02, ch. 22

²⁰ Voir ch. 11

Dans la déclaration en douane, il faut indiquer le montant de 0 franc dans la rubrique «Valeur TVA» et sélectionner l'expression «0 % - en franchise d'impôt» dans la rubrique «Code TVA». Il faut en outre y mentionner que les biens ont été réparés gratuitement à l'étranger à titre de conciliation.

8.2.10 Détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation

Il faut distinguer de la réparation gratuite à titre de conciliation (ch. 8.2.9) les cas de figure dans lesquels le fournisseur adresse à l'acquéreur, à titre de conciliation, des biens de remplacement sans facturer de contre-prestation supplémentaire (p. ex. après que la période de garantie a pris fin). Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. L'acquéreur ne reçoit toutefois pas les biens réparés, mais des biens de remplacement. L'art. 53, al. 1, let. k, en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA (ch. 8.2.1), n'est donc pas applicable à ce genre de cas. L'importation des biens de remplacement en franchise d'impôt est toutefois possible sous certaines conditions (voir règlement 69-02, ch. 23).

8.3 Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire

8.3.1 Base juridique

La contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur des biens qui ont été exportés pour admission temporaire en vertu des art. 9 et 58 de la loi sur les douanes (régime douanier de l'admission temporaire) et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse est soumise à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. e, LTVA).

Afin que, lors de la réimportation, seule la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens soit imposée, et non la valeur marchande des biens réimportés, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le régime douanier de l'admission temporaire est apuré ; et
- les biens réimportés retournent à l'expéditeur initial sur le territoire suisse.

8.3.2 Contre-prestation devant être imposée lors de la réimportation

Tandis que les biens exportés temporairement sous le régime douanier du perfectionnement passif en vue du perfectionnement à façon sont exportés dans le but d'être ouvrés à l'étranger, les travaux effectués sur des biens exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire constituent une exception. Le but de l'exportation n'est pas l'ouvrage, mais bien l'utilisation temporaire à l'étranger.

Cependant, des ouvrages à l'étranger sont également possibles pour de tels biens. On peut par exemple imaginer que les biens exportés pour admission temporaire ont subi un dommage à l'étranger, ce qui a nécessité une réparation à l'étranger. Lors de la réimportation de ces biens, les travaux de ce genre effectués à l'étranger sur les biens doivent être imposés (art. 54, al. 1, let. e, LTVA) pour autant que l'importateur des biens réimportés (c'est-à-dire l'expéditeur initial) doive assumer ces frais.

Le principe selon lequel la contre-prestation (voir ch. 8.3.3 et 8.3.4) doit être imposée même si aucun matériel neuf n'a été utilisé lors de l'exécution des travaux à l'étranger s'applique également dans ce cas. Si une contre-prestation de ce genre doit être imposée lors de la réimportation, les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²¹ devront être intégrés à la contre-prestation.

²¹ Voir ch. 11

La contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens est imposée par le bureau de douane.

8.3.3 Définition de la contre-prestation

Pour les biens qui ont été exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire et qui, lors de la réimportation, sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse moyennant l'apurement du régime, il faut intégrer à la contre-prestation imposée tout ce que l'importateur (expéditeur des biens) ou un tiers en son nom doit ou a dû verser pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens, plus les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²².

Ne doivent pas être imposées les contre-prestations pour les travaux d'entretien effectués à l'étranger que (p. ex.) le locataire ou le preneur de leasing et non l'importateur des biens a dû payer lors de l'utilisation temporaire à l'étranger.

8.3.4 Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais

La base de calcul de l'impôt se compose des éléments suivants :

- contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens (coûts de la main-d'œuvre et du matériel) conformément au chiffre 8.3.3 ;
- frais relatifs au transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (voir ch. 11) ;
- droits d'entrée et autres redevances exigibles du fait de l'importation.

S'appliquent par ailleurs les dispositions mentionnées au ch. 5.

8.3.5 Réparation ou entretien des biens exportés pour admission temporaire pour le compte de l'utilisateur à l'étranger

Lors de la réimportation de biens exportés pour admission temporaire, les travaux de réparation ou d'entretien qui ont été effectués à l'étranger sur les biens ne sont pas soumis à l'impôt sur les importations si ce n'est pas l'importateur (expéditeur sur le territoire suisse) mais bien l'utilisateur à l'étranger (p. ex. le locataire ou le preneur de leasing) qui a dû les assumer. Les coûts de ce genre qui ne sont facturés qu'à l'utilisateur à l'étranger ne doivent pas être déclarés lors de la réimportation des biens.

8.4 Contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur des biens placés sous le régime douanier de l'exportation (perfectionnement à façon)

8.4.1 Base juridique

Est soumise à l'impôt sur les importations la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur des biens qui :

- ont été exportés temporairement sous le régime douanier de l'exportation en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise ; et qui
- retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse moyennant mise en libre pratique.

(Art. 54, al. 1, let. f, LTVA)

²² Voir ch. 11

Cette contre-prestation doit être imposée même si aucun matériel neuf n'a été utilisé. Au sens de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, l'expression «travaux effectués» s'entend de tout type de transformation, d'ouvraison, d'assemblage, de réparation, de perfectionnement ou de restructuration de biens, ainsi que des travaux dans lesquels les biens n'ont pas été modifiés, mais simplement examinés, étalonnés, réglés, contrôlés dans leur fonctionnement ou traités d'une autre manière. Si une contre-prestation de ce genre doit être imposée lors de la réimportation (voir let. B et C), les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²³ doivent également être intégrés à la contre-prestation.

La preuve que des biens ont été acheminés à l'étranger sous le régime de l'exportation en vue d'un perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et qu'ils retournent ensuite à l'expéditeur sur le territoire suisse doit être administrée au moyen de documents appropriés (copie de la décision de taxation à l'exportation, documents de transport, factures pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens, ordre de l'expéditeur, etc.). Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer n'est pas en mesure de fournir cette preuve, l'impôt sur les importations est dû sur la valeur marchande des biens.

Pour que l'impôt sur les importations puisse être déterminé d'après l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA, il ne suffit pas que les biens aient été exportés en vue du perfectionnement. Ils doivent avoir été exportés en vue du perfectionnement à façon et être renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse. Au sens de l'impôt sur les importations, il y a perfectionnement à façon lorsqu'une entreprise de perfectionnement perfectionne les biens exportés à la demande et pour le compte de la personne qui a mis à disposition les biens devant être perfectionnés.

L'imposition fondée sur l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA n'est pas possible :

- lorsque les biens ont été vendus à l'entreprise de perfectionnement ou à un tiers ; ou
- lorsque, lors de la réimportation, les biens ne retournent plus à l'expéditeur sur le territoire suisse.

Dans ces cas, c'est l'intégralité de la contre-prestation due pour le produit compensateur (coûts des biens non perfectionnés + coûts de perfectionnement) resp. la valeur marchande qui sera imposée, plus les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

En vue de la détermination de l'impôt au moment de la réimportation, il faut en outre prendre en compte les cas spéciaux suivants :

- la détermination de l'impôt lors de la réimportation des biens non perfectionnés (ch. 8.4.5) ;
- la détermination de l'impôt lors de l'importation de biens de remplacement dans le trafic de réparation (ch. 8.4.6) ;
- la détermination de l'impôt en cas de prestations de garantie du fournisseur (ch. 8.4.7) ;
- la détermination de l'impôt en cas de réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation (ch. 8.4.8) ;
- la détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation (ch. 8.4.9).

²³ Voir ch. 11

8.4.2 Définition de la contre-prestation

Pour les biens qui ont été exportés temporairement sous le régime douanier de l'exportation en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et qui retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse moyennant mise en libre pratique, il faut intégrer à la contre-prestation imposée tout ce que l'importateur (expéditeur des biens non perfectionnés) ou un tiers en son nom doit ou a dû verser pour les travaux effectués sur les biens, y compris les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²⁴.

8.4.3 Contre-prestation déterminante ; clauses de livraison, escomptes et rabais

La base de calcul de l'impôt se compose des éléments suivants :

- contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens (coûts de la main-d'œuvre et du matériel) ;
- frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse ;
- droits d'entrée et autres redevances exigibles du fait de l'importation dus sur le matériel neuf.

S'appliquent par ailleurs les dispositions mentionnées au ch. 5.

8.4.4 Procédure lors de la réimportation des biens

Pour l'imposition des travaux effectués à l'étranger sur les biens, il faut présenter, lors de la réimportation, une déclaration en douane de mise en libre pratique. Il faut y mentionner, en tant que base de calcul pour l'impôt sur les importations, la contre-prestation due conformément aux ch. 8.4.2 et 8.4.3.

8.4.5 Détermination de l'impôt en cas de réimportation des biens non perfectionnés

Des biens ont été exportés sous le régime douanier de l'exportation en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Pour une raison quelconque, les travaux de perfectionnement ou de réparation n'ont pas pu être exécutés ou ont échoué (p. ex. travaux non rentables ou réparation infructueuse). Lorsque les biens retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse, c'est la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens qui est passible de l'impôt sur les importations (ch. 8.4.1), y compris les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²⁵, ainsi que les éventuelles redevances d'entrée. Cette règle est également applicable lorsque le perfectionnement ou la réparation ont échoué. Si l'expéditeur ne doit pas payer de contre-prestation pour la réparation ou le perfectionnement infructueux (autres cas de figure, voir ch. 8.4.7 et 8.4.8), aucun impôt sur les importations ne doit être perçu. Par conséquent, les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse ainsi que les éventuelles redevances d'importation ne sont pas non plus imposés.

8.4.6 Détermination de l'impôt en cas d'importation de biens de remplacement dans le trafic de réparation

Si, dans le trafic de réparation, ce ne sont pas les biens réparés mais des biens de remplacement qui sont présentés à l'importation, les conditions d'une importation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 8.4.1) ne sont plus remplies. Bien que des biens aient été exportés en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, l'art. 53, al. 1, let. I, en

²⁴ Voir ch. 11

²⁵ Voir ch. 11

corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA, n'est pas applicable. Lors de la mise en libre pratique des biens de remplacement, il faut toutefois tenir compte le cas échéant des dispositions relatives à la réparation avec échange de biens²⁶ pour déterminer l'impôt sur les importations.

8.4.7 Détermination de l'impôt en cas de prestations de garantie du fournisseur

Dans le cas d'une réparation sous garantie, le fournisseur effectue des réparations en vertu de son obligation de garantie envers l'acquéreur sans facturer de contre-prestation supplémentaire. La prestation de réparation fait partie intégrante d'un contrat déjà établi (p. ex. contrat de vente), mais pas d'un contrat d'entreprise séparé (pas de mandat séparé en vue d'un perfectionnement à façon). Ainsi, les biens exportés afin d'être réparés sous garantie ne sont pas considérés comme des biens exportés en vue d'être perfectionnés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Les conditions d'une réimportation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. l, en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA (ch. 8.4.1), ne sont donc pas remplies. Cette règle est également applicable lorsque, en vertu de son obligation de garantie, le fournisseur remet à l'acquéreur, en lieu et place des biens réparés, des biens de remplacement sans facturer de contre-prestation supplémentaire (remplacement sous garantie).

Ces biens peuvent toutefois être importés en franchise d'impôt sous certaines conditions (voir règlement 69-02, ch. 22). Pour une réparation gratuite ou un remplacement gratuit à titre de conciliation, voir les chiffres 8.4.8 et 8.4.9.

8.4.8 Détermination de l'impôt en cas de réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation

Le fournisseur a réparé les biens de l'acquéreur à titre de conciliation, sans facturer de contre-prestation supplémentaire (par ex. après que la période de garantie a pris fin). Contrairement aux cas de figure mentionnés sous le chiffre 8.4.7 ces biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. L'art. 53, al. 1, let. l en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA (ch. 8.4.1) est donc applicable.

Lors de la réimportation des biens réparés, la valeur du matériel ajouté et les charges grevant la réparation des biens sont cependant franches d'impôt, car, à titre de conciliation, le fournisseur ne facture dans ce cas aucune contre-prestation supplémentaire. Par conséquent, les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²⁷ ainsi que les éventuelles redevances d'importation ne sont pas non plus imposés.

Dans la déclaration en douane, il faut indiquer le montant de 0 franc dans la rubrique «Valeur TVA» et sélectionner l'expression «0 % - en franchise d'impôt» dans la rubrique «Code TVA». Il faut en outre y mentionner que les biens ont été réparés gratuitement à l'étranger à titre de conciliation.

8.4.9 Détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation

Il faut distinguer de la réparation gratuite à titre de conciliation (ch. 8.4.8) les cas de figure dans lesquels le fournisseur adresse à l'acquéreur, à titre de conciliation, des biens de remplacement sans facturer de contre-prestation supplémentaire (p. ex. après que la période de garantie a pris fin). Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. L'acquéreur ne reçoit toutefois pas les biens réparés, mais des biens de remplacement. L'art. 53, al. 1, let. l en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA (ch. 8.4.1) n'est donc pas applicable. L'importation des biens de

²⁶ Voir ch. 5

²⁷ Voir ch. 11

remplacement en franchise d'impôt est toutefois possible sous certaines conditions (voir règlement 69-02, ch. 23).

8.5 Contre-prestation pour les produits comestibles, les boissons sans alcool et les boissons alcooliques destinés à une prestation de restauration sur territoire suisse (party-service)

Un fournisseur de prestations étranger importe des produits comestibles, des boissons sans alcool et/ou des boissons alcooliques en vue de fournir une prestation de restauration sur territoire suisse (party-service). Il y a prestation de restauration quand le fournisseur de prestations prépare et/ou sert les produits comestibles et les boissons chez le client.

Si des produits comestibles et des boissons sont importés pour la fourniture de prestations de restauration, l'impôt sur les importations est calculé sur la base suivante :

- Mention séparée des frais sur le justificatif de valeur (p. ex. facture)

Si le justificatif de valeur mentionne séparément les frais pour les produits comestibles et les boissons sans alcool, les boissons alcooliques et les autres prestations fournies, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation qui est facturée pour les produits comestibles et les boissons sans alcool importés ainsi que, le cas échéant, pour les boissons alcooliques importées (taux d'imposition différents). Sont également imposés les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Concernant le taux d'imposition, voir le règlement 69-04.

Les coûts de préparation et de service ne sont pas imposés par l'OFDF.

- Pas de mention séparée des frais sur le justificatif de valeur (p. ex. facture)

Si le justificatif de valeur présenté lors de l'importation mentionne uniquement la contre-prestation totale pour la prestation de restauration fournie, l'impôt sur les importations se calcule sur cette contre-prestation totale. Concernant le taux d'imposition, voir le règlement 69-04.

Pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, dans le cas des prestations de restauration, le lieu de la prestation se situe à l'endroit où la prestation a été effectivement fournie. Pour le fournisseur de prestations venu de l'étranger, ce principe peut avoir pour conséquence l'assujettissement subjectif à l'impôt. Quiconque fournit des prestations de restauration sur territoire suisse doit, selon le lieu où il fournit les prestations, vérifier s'il est assujetti à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL (art. 10 LTVA). Vu que la TVA sur le chiffre d'affaires réalisé sur territoire suisse repose sur le principe de l'autotaxation, chaque fournisseur de prestations est tenu de s'informer spontanément sur son éventuel assujettissement à l'impôt et, au besoin, de s'annoncer en tant qu'assujetti à l'impôt. De plus amples informations à ce propos sont fournies par l'AFC ou par l'AC FL.

9 Valeur marchande

Si l'importation n'a pas lieu en vertu d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande ainsi que les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (art. 54, al. 1, let. g, et art. 54, al. 3, LTVA). Cette règle s'applique par exemple à l'importation d'envois cadeaux, de biens gratuits et de biens indigènes en retour, ainsi qu'aux cas de location ou de leasing.

Le chiffre 9 traite des points suivants :

- Définition de la valeur marchande (ch. 9.1)

- Valeur marchande en cas de location (ch. 9.2)
- Valeur marchande en cas de leasing (ch. 9.3)
- Valeur marchande en cas de mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un entrepôt sur territoire suisse (ch. 9.4)
- Valeur marchande en cas de livraison subséquente sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire (ch. 9.5)
- Valeur marchande en cas de biens de remplacement sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire (ch. 9.6)

9.1 Définition de la valeur marchande

9.1.1 Définition

Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine des biens, après la naissance de la dette fiscale au sens de l'art. 56 LTVA et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir les mêmes biens (art. 54, al. 1, let. g, LTVA).

En vertu de cette disposition légale, pour déterminer la valeur marchande d'un bien, il faut donc chercher le prix que l'importateur devrait payer en cas d'achat :

- à l'échelon économique (commercial) de l'importation ;
- si le fournisseur de la prestation (vendeur) ne dépendait pas du destinataire de cette dernière (importateur) ;
- dans le pays d'origine du bien importé ;
- au moment de la naissance de la dette fiscale (voir art. 56 LTVA) ;
- dans des conditions de libre concurrence ;
- pour le même bien.

La valeur marchande est déterminée selon un système positif. Diverses méthodes sont prévues, mais ne sont appliquées que lorsque des conditions bien précises sont réunies. Parallèlement, elles suivent un certain ordre de succession, de sorte que la méthode suivante ne doit être appliquée que si la valeur marchande n'a pas pu être déterminée sur la base de la méthode précédente. Voici les cinq méthodes de détermination qu'il convient d'appliquer dans l'ordre indiqué :

- Valeur de biens identiques (ch. 9.1.2) ;
- Valeur de biens similaires (ch. 9.1.3) ;
- Valeur selon la méthode déductive (ch. 9.1.4) ;
- Valeur calculée (ch. 9.1.5) ;
- Valeur estimée (ch. 9.1.6).

9.1.2 Valeur de biens identiques

Si l'importation n'a pas lieu en vertu d'un contrat de vente, il faut examiner si la valeur marchande peut être déterminée sur la base d'un contrat de vente pour un bien identique.

La détermination selon cette méthode implique qu'un bien identique à celui qui doit être évalué ait été vendu sur territoire suisse au même moment ou approximativement et que cette valeur soit connue.

Un bien est réputé identique s'il est :

- fabriqué dans le même pays ; et
- identique à tous égards (propriétés intrinsèques, qualité, aspect et, le cas échéant, marque).

La fabrication des biens par des personnes différentes (d'un même pays) ne permet pas d'exclure l'identité entre ceux-ci. La comparaison avec un bien du même fabricant en provenance du même pays reste toutefois la priorité. Il n'est pas tenu compte d'éventuelles différences de coloris ni de modifications minimales de la décoration.

Si le bien est identique, il faut en principe se fonder sur le prix de vente de ce bien. Concernant l'échelon commercial, la quantité, le transport, les assurances et les différences de prix, est applicable ce qui suit :

- Il faut en principe se fonder sur une opération au même échelon commercial et portant sur approximativement la même quantité (plus/moins 10 %). Est ainsi pris en considération le fait que des échelons commerciaux différents (p. ex. grossiste ou détaillant) peuvent entraîner des différences de prix, ce qui vaut également pour la prise en charge de quantités déterminées.
- S'il est impossible de se fonder sur un contrat de vente au même échelon commercial ou portant sur approximativement la même quantité (plus/moins 10 %), l'application de cette méthode n'est pas exclue. Il est en effet possible de se référer à d'autres éléments d'appréciation, mais il faut alors procéder à des rectifications en fonction des disparités. De telles rectifications ne doivent être opérées que sur la base de justificatifs vérifiables d'un bien identique (p. ex. listes de prix se rapportant à divers échelons commerciaux ou à diverses quantités).
- Si les frais de transport et d'assurance sont compris dans le prix de vente du bien identique, il faut procéder à une rectification lorsque ces coûts divergent considérablement du fait de la disparité des distances ou du mode de transport entre le bien à évaluer et le bien identique.
- Si plusieurs biens identiques sont commercialisés à des prix différents, la valeur marchande est déterminée sur la base du plus bas de ces prix.

Il n'y a pas lieu de procéder à des rectifications fondées sur d'autres circonstances de nature commerciale entre le bien à évaluer et le contrat de vente servant de base à la détermination.

La prise en considération d'un prix de vente pour un bien identique n'entre en ligne de compte que si l'importation en question a eu lieu au même moment ou approximativement. Tel est le cas lorsqu'il n'y a pas plus de 60 jours d'écart avant ou après l'importation.

En règle générale, l'évaluation d'un bien selon cette méthode ne devrait entrer en ligne de compte que si la personne assujettie à l'obligation de déclarer met elle-même à disposition les justificatifs appropriés. En effet, il n'incombe pas au bureau de douane de déterminer si des importations similaires ont eu lieu. Si le bureau de douane a connaissance de telles importations, il doit en outre observer le secret de fonction. Il ne peut pas sans plus se référer à des faits qui lui sont connus pour traiter un cas comparable.

9.1.3 Valeur de biens similaires

Si la détermination de la valeur marchande selon la méthode «Valeur de biens identiques» (ch. 9.1.2) n'a pas été possible, il faut examiner si la valeur marchande peut être déterminée sur la base d'un prix de vente pour un bien similaire. Avec cette méthode, le champ d'application est élargi et les exigences à satisfaire sont moins rigoureuses. Il faut certes aussi, pour un bien (simplement) similaire, que le pays d'origine soit identique, mais il n'est plus nécessaire que le bien servant à l'évaluation corresponde quasiment en tout point au bien importé.

Un bien est réputé similaire s'il :

- est fabriqué dans le même pays ;
- présente les mêmes propriétés ou compositions qui lui permettent de remplir les mêmes tâches ; et
- est interchangeable dans le commerce.

Il doit donc être tenu compte de la qualité du bien, de son aspect et de la présence d'une marque. Il en résulte que le bien de marque à évaluer ne peut être équivalent qu'à un bien de marque. En outre, le fait qu'il existe un bien de marque aux fins de comparaison ne signifie pas encore qu'il s'agit d'un bien similaire. Par exemple, une voiture équipée d'un moteur de 1,5 l et une voiture de la même marque équipée d'un moteur de 4,5 l ne sont pas similaires, tandis que deux voitures de marques différentes équipées d'un moteur de 1,5 l le sont.

Pour ce qui est de l'échelon commercial, de la quantité, du transport, des assurances et des différences de prix des biens similaires, il est renvoyé aux explications du chapitre «Valeur de biens identiques» (ch. 9.1.2).

9.1.4 Valeur selon la méthode déductive (prix de revente)

S'il n'a pas été possible de déterminer la valeur marchande à l'aide des méthodes «Valeur de biens identiques» (ch. 9.1.2) et «Valeur de biens similaires» (ch. 9.1.3) et qu'un bien identique ou similaire a déjà été vendu sur territoire suisse, la valeur marchande peut être le prix de revente corrigé. Il faut alors se fonder sur le prix auquel le bien identique ou similaire a été vendu sur territoire suisse par un vendeur déterminant. La vente doit avoir eu lieu au même moment ou approximativement que l'importation du bien à évaluer (pas plus de 60 jours d'intervalle). Le vendeur ne peut être qu'une personne établie sur territoire suisse, qui n'a mis à la disposition du fabricant étranger du bien à évaluer aucun bien ni prestation (matériaux, outils, techniques, développements, plans, etc.). Ne peut en outre être le vendeur qu'une personne qui, lors de la vente du bien importé, était le vendeur déterminant, donc pas un intermédiaire.

Si le bien a été vendu sur territoire suisse en lots partiels à des prix unitaires (p. ex. par pièce ou par tonne), la valeur marchande de la quantité importée est obtenue en multipliant le prix auquel la plus grande quantité d'unités a été vendue par le nombre d'unités importées. Si des lots partiels de même importance ont été vendus sur territoire suisse à des prix unitaires différents, il faut prendre en compte le prix unitaire le plus bas. Le prix de vente d'un bien identique ou similaire sur territoire suisse n'est applicable que si ce bien a été vendu en quantité à peu près égale (plus/moins 10 %) que le bien à évaluer.

Si l'importateur n'a vendu le bien identique ou similaire importé qu'après ouvraison ou transformation, la valeur marchande doit être déterminée à partir du prix de vente du bien ouvré ou transformé.

Pour déterminer la valeur marchande, le prix de vente sur territoire suisse ainsi déterminé doit être réduit des éléments suivants :

- La marge commerciale usuelle dans la branche (gains et frais généraux) généralement réalisée lors de la vente sur territoire suisse de biens de même espèce ou de même genre. La marge commerciale correspond à la différence entre le prix de revient (prix franco entrepôt, redevances d'entrée comprises) et le prix de vente. L'origine des biens vendus ne joue pas de rôle. La marge commerciale usuelle est applicable même lorsque la vente du bien à évaluer repose sur une autre marge commerciale, p. ex. inférieure.

Sont réputés de même espèce ou de même genre les biens qui appartiennent à un groupe ou à une gamme de biens fabriqués par une industrie déterminée ou par un secteur industriel déterminé. Cette notion inclut les biens identiques ou similaires.

- Les frais de transport et d'assurance de l'importateur jusqu'à l'acheteur suisse, s'ils ne sont pas inclus dans la marge commerciale.
- L'impôt sur les importations dû et les autres redevances exigibles lors de l'importation.
- Le supplément usuel pratiqué dans la branche lorsque le bien à évaluer est vendu après ouvroison ou transformation.

Si ces éléments ne sont pas connus, la valeur marchande ne peut pas être déterminée à l'aide de cette méthode.

9.1.5 Valeur calculée

Il ne faut avoir recours à la valeur calculée en tant que valeur marchande que si cette dernière ne peut pas être déterminée à l'aide des méthodes susmentionnées (ch. 9.1.2 à 9.1.4). L'application en demeure généralement limitée aux cas dans lesquels le fabricant étranger met les calculs de prix (documents de la comptabilité interne [comptabilité d'exploitation]) à la disposition de l'importateur ou du bureau de douane et qu'il se déclare disposé à rendre possibles des contrôles éventuellement nécessaires ultérieurement. Cela n'est probablement le cas que lorsque le fournisseur et l'importateur entretiennent des liens d'affaires.

Comme valeur marchande, il y a lieu de retenir une valeur calculée qui correspond à la somme des éléments suivants :

- les coûts ou la valeur du matériel, de la fabrication et d'autres ouvraisons ou transformations liés à la fabrication du bien à évaluer ;
- le coût des récipients et emballages du bien ;
- le montant du gain et des frais généraux, tel qu'il est usuellement fixé par des fabricants dans le pays d'origine pour des contrats de vente de biens de même espèce ou de même genre destinés à l'exportation vers le territoire suisse ;

La notion de «gain et frais généraux» doit être considérée comme un tout. Si donc, dans un cas concret, la marge de bénéfice du fabricant est faible et si ses frais généraux sont élevés, tous deux peuvent, ensemble, concorder néanmoins avec ce qui résulte usuellement de la vente de biens de même espèce ou de même genre. Sont réputés de même espèce ou de même genre les biens qui appartiennent à un groupe ou à une gamme de biens fabriqués par une industrie déterminée ou par un secteur industriel déterminé. Cette notion inclut les biens identiques ou similaires.

- les frais relatifs au transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²⁸.

²⁸ Voir ch. 11

9.1.6 Valeur estimée

Si la base de calcul de l'impôt ne peut pas être déterminée à l'aide de l'une des méthodes susmentionnées (ch. 9.1.2 à 9.1.5), la valeur marchande doit être estimée dans les limites du pouvoir d'appréciation. Une estimation faite dans les limites du pouvoir d'appréciation signifie que le cas d'espèce doit être évalué. Les principes de la proportionnalité et de l'égalité de traitement doivent être respectés. Il faut procéder à l'estimation en tenant compte des informations sur l'objet importé disponibles dans le cas d'espèce. Le résultat de l'estimation doit être le plus proche possible de la base de calcul de l'impôt effective.

9.2 Valeur marchande en cas de location

La location est la cession d'une chose contre rémunération pour utilisation. Il peut s'agir d'une chose mobilière ou immobilière. Dans le droit civil, on parle de chose, non de bien en cas de location.

Contrairement à ce qui se passe lors d'un achat, la chose n'est pas remise aux fins de propriété, mais seulement cédée temporairement pour utilisation. Le locataire a un droit de possession en vertu du contrat de location et jouit de la protection de la possession.

Si l'importation a lieu en vertu d'un contrat de location de ce genre, il convient d'observer ce qui suit.

La location d'un bien moyennant contre-prestation n'est pas un contrat de vente. C'est pourquoi l'impôt sur les importations n'est pas calculé sur la contre-prestation, mais sur la valeur marchande du bien importé. Est réputé valeur marchande le prix que le loueur étranger facturerait à un tiers indépendant en cas de vente du bien loué, après la naissance de la dette fiscale et dans des conditions de libre concurrence.

Doivent être ajoutés à cette valeur marchande les frais relatifs au transport du bien loué et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse²⁹, s'ils n'y sont pas déjà inclus. Font également partie de la base de calcul de l'impôt les éventuels coûts facturés par la personne qui loue le bien en location pour l'installation et la mise en service de ce dernier, à condition qu'aucune exception ne soit prévue (voir ch. 6).

9.3 Valeur marchande en cas de leasing

Le terme «leasing» vient du mot anglais «to lease» (céder, louer). Cette forme de contrat peut revêtir divers aspects. De manière générale, on peut définir le leasing comme :

- la cession d'une chose pour une durée déterminée ;
- moyennant une contre-prestation à payer (mensuellement, semestriellement, etc.) en montants partiels ;
- le risque et les coûts de maintenance étant généralement à la charge du preneur de leasing.

Lors de telles opérations, le donneur de leasing est soit le fabricant du bien (leasing direct ; assez rare) ou une société de leasing agissant en tant qu'intermédiaire (leasing indirect ; plus courant).

Les deux principales formes de leasing sont le leasing opérationnel (voir ch. 9.3.1) et le leasing financier (voir ch. 9.3.2).

²⁹ Voir ch. 11

9.3.1 Leasing opérationnel

Le leasing opérationnel se caractérise par le fait que sa durée est soit indéterminée soit brève. Il est résiliable en tout temps. Ce type de contrat est assimilable à la location.

L'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande (voir ch. 9.2).

9.3.2 Leasing financier

9.3.2.1 Généralités

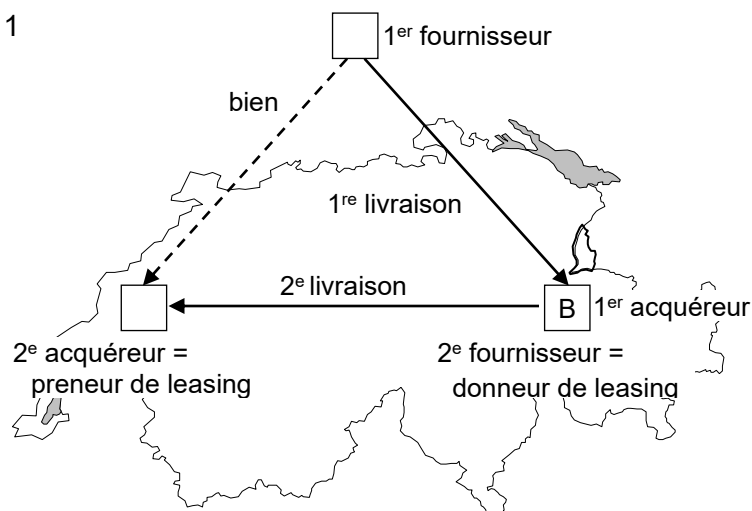
Le leasing financier est caractérisé par le fait que le donneur de leasing B acquiert le bien du fournisseur A (la propriété du bien en leasing passe définitivement du fournisseur A au donneur de leasing B) et le cède aussitôt au preneur de leasing C dans le cadre du contrat de leasing. Il s'agit donc d'une opération impliquant trois personnes (leasing indirect). La plupart du temps, le contact commercial avec le fournisseur A est noué par le futur preneur de leasing C. Si ce dernier entend leaser le bien, et non pas l'acheter, il est fait appel à une société de leasing qui, généralement, est en contact permanent avec le vendeur.

Les loyers de leasing ne servent pas uniquement au financement du prix d'acquisition, mais aussi à la rémunération du crédit. Ils contiennent en outre le bénéfice et les frais généraux du donneur de leasing.

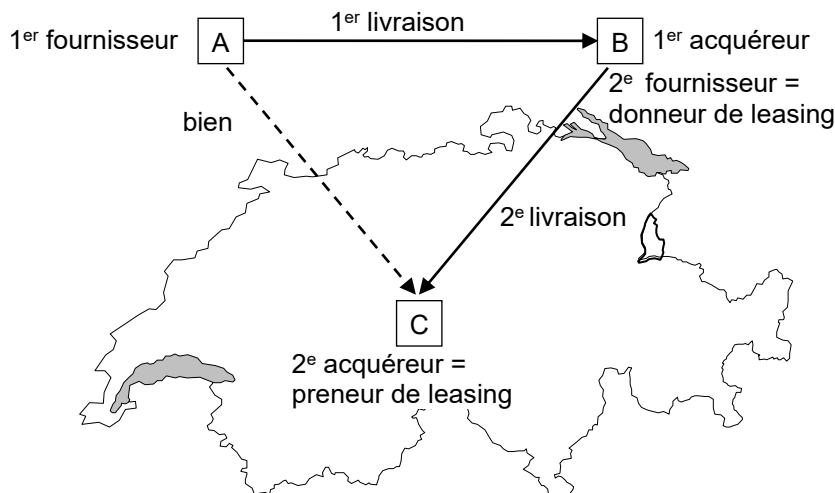
En règle générale, les contrats de leasing financier prévoient un droit d'option à l'échéance d'une période pendant laquelle le contrat ne peut être résilié. Ce droit peut prévoir les possibilités suivantes :

- le preneur de leasing peut acheter le bien, le contrat de leasing s'apparentant alors à un achat à tempérament ;
- le preneur de leasing peut restituer le bien ;
- le preneur de leasing peut continuer de leaser le bien à un loyer réduit.

Graphique 1



Graphique 2



9.3.2.2 Pas de leasing financier classique – conséquences pour l'impôt sur les importations

Il n'y a pas de leasing financier classique lorsque le futur preneur de leasing C achète d'abord le bien lui-même chez un fournisseur A et qu'il :

- cède ensuite le contrat de vente à un donneur de leasing B ; ou
- vend le bien à un donneur de leasing B pour le reprendre immédiatement en leasing.

Dans le premier cas, on est en présence d'un financement externe assorti d'une mise en garantie du bien financé, et dans le second, d'une opération *sale and lease back*. Les circonstances prévalant au moment de la naissance de la dette fiscale qui sont déterminantes pour évaluer si on est en présence d'un leasing financier classique ou d'un des cas de figure cités ci-dessus.

- Financement externe assorti d'une mise en garantie :

Il n'y a aucun leasing financier dans le cadre d'un financement externe assorti d'une mise en garantie.

Lors d'un financement externe assorti d'une mise en garantie, le futur preneur de leasing C acquiert d'abord le bien en tant qu'acheteur chez le fournisseur A.

Pour financer le bien, l'acheteur C cède ensuite le contrat de vente à une entreprise de leasing B. Cette dernière octroie un crédit au futur preneur de leasing C à condition que la propriété civile du bien en leasing passe du futur preneur de leasing C au donneur de leasing B en tant que garantie pour l'octroi de crédit. Le preneur de leasing C garde toutefois le pouvoir de disposer économiquement du bien en leasing.

Lors d'un tel transfert de bien dans le cadre d'une mise en garantie, il n'y a pas de livraison au sens du droit régissant la TVA (art. 2, al. 2, OTVA). Si ce genre d'opération conduit à l'importation, l'imposition doit se fonder sur la contre-prestation convenue à l'origine, à l'achat, entre le fournisseur A et le preneur de leasing C, y compris les frais relatifs au transport du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. L'importateur est le preneur de leasing C. Entre le donneur de leasing B et le preneur de leasing C a lieu un octroi de crédit exclu du champ de l'impôt et non passible de l'impôt sur les importations.

- Opération *sale and lease back* :

Il n'y a également aucun leasing financier dans le cadre d'une opération *sale and lease back*.

Lors d'une opération *sale and lease back*, un acheteur C acquiert également le bien chez le fournisseur A.

Comme l'acheteur C ne peut pas ou ne veut pas financer le bien, il demande à un établissement financier B de le financer.

À cet effet, l'acheteur C cède par vente la propriété du bien à l'établissement financier B (= *sale*), avec lequel il conclut au même moment un contrat de leasing qui lui (du point de vue de l'établissement financier, l'acheteur C est réputé vendeur) permet de reprendre immédiatement en leasing le bien vendu (= *lease back*). L'acheteur C initial devient le preneur de leasing C.

Lors de la vente du bien par l'acheteur initial et désormais vendeur C à l'établissement financier B, la propriété du bien en leasing passe à l'établissement financier B seulement à titre fiduciaire, contrairement au leasing financier classique. L'opération *sale and lease back* n'est pas considérée comme livraison au sens du droit régissant la TVA si, au moment de la conclusion du contrat, il a été convenu d'un retransfert de la propriété (art. 2, al. 3, OTVA). La conclusion d'un retransfert signifie que la propriété du bien revient au preneur de leasing (dans le cas présent l'acheteur C initial) dès que la durée du leasing qui ne peut pas être dénoncée est échue et que le preneur de leasing a payé toutes les mensualités ou qu'il a acquitté un solde fixé au préalable lors de la dénonciation anticipée du contrat.

Si une opération *sale and lease back* conduit à l'importation, l'imposition doit se fonder sur la contre-prestation convenue à l'origine entre le fournisseur A et l'acheteur C, y compris les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse³⁰. L'importateur est le preneur de leasing C (acheteur C initial). Entre le donneur de leasing (établissement financier B) et le preneur de leasing (acheteur C) a lieu une prestation de financement non passible de l'impôt sur les importations.

Les exemples ci-après illustrent seulement le leasing financier classique. Il n'y a aucune opération *sale and lease back* ni aucun transfert de bien dans le cadre de mises en garantie.

9.3.2.3 Cas de figure concernant le leasing financier classique

Le donneur de leasing B acquiert le bien en leasing du fournisseur étranger A. La propriété du bien en leasing passe définitivement du fournisseur étranger A au donneur de leasing B. Ce dernier cède ensuite le bien au preneur de leasing C dans le cadre d'un leasing et cette opération conduit à l'importation. Le leasing est convenu au moment de la naissance de la dette fiscale. Il s'agit donc d'une opération impliquant trois personnes (leasing indirect). Le bien en leasing est transporté directement du fournisseur étranger A au preneur de leasing C. Le donneur de leasing B peut être domicilié soit en Suisse (graphique 1) soit à l'étranger (graphique 2).

³⁰ Voir ch. 11

9.3.2.4 Principes régissant l'impôt sur les importations en cas de leasing financier classique

Les paragraphes suivants expliquent qui doit être indiqué comme importateur dans la déclaration en douane pour divers cas de leasing financier et sur quelle base de calcul l'imposition doit être fondée.

- Montage du bien en leasing importé par le fournisseur étranger A ou une tierce personne mandatée par lui
 - Le mandat pour le montage est donné par le donneur de leasing B et les coûts qui en résultent sont payés par ce dernier ;

Le fournisseur étranger A ou une tierce personne mandatée par lui monte sur territoire suisse le bien en leasing importé sur ordre et pour le compte du donneur de leasing B. Le fournisseur A fournit ainsi sur territoire suisse une livraison relevant d'un contrat d'entreprise au donneur de leasing B resp. il livre le bien en leasing au donneur de leasing B seulement après le montage sur territoire suisse.

Dans de tels cas, la procédure concernant l'impôt sur les importations est régie par les prescriptions relatives aux livraisons relevant d'un contrat d'entreprise³¹. Dans la déclaration en douane, l'importateur est le fournisseur étranger A avec pour adresse celle de son représentant fiscal ou du preneur de leasing C.

- Le mandat pour le montage est donné par le preneur de leasing C et les coûts qui en résultent sont payés par ce dernier ;

Le fournisseur étranger A ou une personne tierce mandatée par lui monte sur territoire suisse le bien en leasing importé sur ordre et pour le compte du preneur de leasing C. Le preneur de leasing C achète toutefois le bien en leasing proprement dit au donneur de leasing B dans le cadre du contrat de leasing. Le leasing et le montage sont des actes juridiques distincts et doivent donc être évalués séparément pour ce qui est de l'impôt sur les importations. L'imposition du bien en leasing doit être distinguée de l'imposition du montage :

- Imposition du bien en leasing

Le contrat de leasing conduit à l'importation. Étant donné que le montage n'est pas effectué sur ordre du donneur de leasing B, mais sur ordre du preneur de leasing C, l'imposition du contrat de leasing est régie par les dispositions applicables dans les cas où le montage n'est pas effectué par le fournisseur A (voir point suivant «Pas de montage par le fournisseur étranger A ou une personne tierce mandatée par lui»). Dans la déclaration en douane, l'importateur est le preneur de leasing C.

- Imposition du montage

Les travaux de montage effectués par le fournisseur étranger A directement sur ordre et pour le compte du preneur de leasing C doivent être évalués d'après les prescriptions relatives aux livraisons relevant d'un contrat d'entreprise³² et taxés au moyen d'une déclaration en douane séparée si le fournisseur étranger A met des biens en libre pratique pour le montage (importation de matériel de montage

³¹ Voir règlement 69-01, ch. 2.2

³² Voir règlement 69-01, ch. 2.2

comme des vis [autres biens que le bien en leasing lui-même ou outil qui est réexporté à la fin des travaux]).

Si aucun matériel de montage n'est mis en libre pratique, le montage n'est pas soumis à l'impôt sur les importations.

- Pas de montage par le fournisseur étranger A ou une personne tierce mandatée par lui

Le bien importé n'est pas monté ou il l'est par le preneur de leasing C lui-même ou par une personne tierce D mandatée par lui. Les éventuels coûts de montage ne sont pas payés par le preneur de leasing C au donneur de leasing B, mais directement au fournisseur des prestations de montage.

Le donneur de leasing B exécute une livraison à l'étranger. Il ne doit donc pas effectuer de décompte auprès de l'AFC ou de l'AC FL sur les opérations découlant du contrat de leasing. Dans la déclaration en douane, le preneur de leasing C doit figurer en tant qu'importateur et destinataire (pour les donneurs de leasing disposant d'une déclaration d'engagement pour l'étranger, voir chiffre 9.3.2.5). C'est l'opération entre le donneur de leasing B et le preneur de leasing C qui conduit à l'importation.

Si c'est un contrat d'amortissement intégral ou un contrat d'amortissement partiel qui conduit à l'importation du bien, l'impôt sur les importations est calculé comme suit :

- contrat d'amortissement intégral (*full-pay-out*)

Il y a contrat d'amortissement intégral lorsque le bien est totalement financé par les loyers de leasing pendant la durée du leasing fixée contractuellement (échéance de base). Le prix d'achat du bien ainsi que le financement du crédit, les frais généraux et le bénéfice commercial usuel du donneur de leasing B sont par conséquent indemnisés par les loyers.

Si c'est un contrat de ce genre qui conduit à l'importation du bien, l'impôt sur les importations est calculé sur le montant total des loyers de leasing. Ce montant correspond à la somme des loyers à payer pendant la durée du contrat de leasing (échéance de base).

- contrat d'amortissement partiel (*not-full-pay-out* ou *non-full-pay-out*)

Dans les contrats d'amortissement partiel, le bien faisant l'objet du leasing n'est financé qu'à raison de 40 % à 90 % pendant la durée du leasing fixée contractuellement (échéance de base).

Si c'est un contrat de ce genre qui conduit à l'importation, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande du bien importé. Est réputé valeur marchande le prix que le donneur de leasing B facturerait à un tiers indépendant en cas de vente du bien en leasing, après la naissance de la dette fiscale et dans des conditions de libre concurrence.

Doivent encore être ajoutés au montant total ainsi obtenu ou à la valeur marchande les frais relatifs au transport du bien en leasing et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse³³, s'ils n'y sont pas déjà inclus.

Les éventuels coûts de montage que le preneur de leasing C paie non pas au donneur de leasing B, mais à une personne tierce D ne font pas partie de la base de calcul de l'impôt

³³ Voir ch. 11

sur les importations grevant le bien en leasing. Dans de tels cas de figure, le montage constitue un acte juridique séparé qui n'est soumis à l'impôt sur les importations (sur la base d'une déclaration en douane séparée) que si le montage est effectué par un fournisseur de prestations étranger, lequel met en libre pratique des biens pour le montage (p. ex. vis ou autre moyen de montage). Ce type d'importations de matériel de montage doit être évalué d'après les prescriptions relatives aux livraisons relevant d'un contrat d'entreprise³⁴. Si aucun matériel de montage n'est mis en libre pratique, le montage n'est pas soumis à l'impôt sur les importations. Il convient de relever qu'un fournisseur étranger de telles prestations sur territoire suisse doit, le cas échéant, se faire enregistrer en tant qu'assujetti à l'impôt.

9.3.2.5 Exception (déclaration d'engagement pour l'étranger) en cas de leasing financier classique sans montage par le fournisseur étranger A

Un donneur de leasing B enregistré sur territoire suisse en tant qu'assujetti à l'impôt qui exécute de telles livraisons à l'étranger peut opter pour l'imposition volontaire de ces livraisons auprès de l'AFC ou de l'AC FL. Cette procédure simplifiée pour les biens importés requiert toutefois une autorisation de l'AFC ou de l'AC FL (déclaration d'engagement pour l'étranger).

Dans de tels cas de figure, le donneur de leasing B est soumis aux mêmes conséquences fiscales à l'importation que le commerçant intermédiaire B dans le cadre des opérations de chaîne. Des informations détaillées sont fournies dans le règlement 69-01, ch. 2.3.2.3.

9.4 Valeur marchande en cas de mise en libre pratique de biens destinés à être vendus à partir d'un entrepôt sur territoire suisse

9.4.1 Cas de figure

Un fournisseur de prestations étranger (fournisseur) exploite un entrepôt sur territoire suisse. En acheminant un bien de l'étranger dans son entrepôt sur territoire suisse, il le met en libre pratique. Ainsi, le bien n'a pas le statut de bien placé sous le régime de l'entrepôt douanier ni celui de bien placé dans un dépôt franc sous douane. Le fournisseur étranger fournit ensuite les acquéreurs sur territoire suisse à partir de l'entrepôt sur territoire suisse. Voir aussi le règlement 69-01, ch. 3.2.2.1.

9.4.2 L'acquéreur et la contre-prestation des livraisons à partir d'un entrepôt sont connus au moment de l'importation.

Au moment de l'acheminement du bien sur territoire suisse, il est établi que :

- à quel acquéreur le fournisseur étranger va livrer le bien mis en libre pratique à partir de l'entrepôt sur territoire suisse ; et
- quelle contre-prestation l'acquéreur doit payer pour cette livraison (art. 4 OTVA).

Lorsque ces conditions sont remplies, c'est l'opération effectuée entre le fournisseur étranger et l'acquéreur du bien livré à partir de l'entrepôt sur territoire suisse qui constitue la base de la taxation de l'impôt sur les importations. L'acquéreur du bien livré à partir de l'entrepôt doit figurer dans la déclaration en douane en tant qu'importateur et en tant que destinataire.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que l'acquéreur doit payer au fournisseur étranger pour le bien livré à partir de l'entrepôt (facture du fournisseur à l'acquéreur), y compris les frais jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Le lieu de destination sur territoire suisse est le dépôt si l'acheteur vient y prendre livraison du bien (prise en charge du bien au dépôt par l'acheteur). Si le bien doit être transporté ou expédié par le fournisseur à

³⁴ Voir règlement 69-01, ch. 2.2

destination de l'acheteur, le lieu de destination est le lieu où le bien doit être transporté après sa sortie du dépôt (transport ou expédition du bien par le fournisseur).

Si le fournisseur étranger est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur territoire suisse et s'il souhaite établir volontairement un décompte auprès de l'AFC ou de l'AC FL à l'occasion de cette livraison, il doit disposer au préalable d'une autorisation de l'AFC ou de l'AC FL (déclaration d'engagement pour l'étranger). Dans ce cas, ce sont les dispositions du règlement 69-01, ch. 2.3.1 (ch. 3.2.1.3) qui sont applicables.

9.4.3 Cas de figure différents de celui qui est décrit au chiffre 9.4.2

Lorsque les conditions du chiffre 9.4.2 ne sont pas remplies, le calcul de l'impôt sur les importations se fonde sur le transfert du bien vers le dépôt sur territoire suisse par le fournisseur de prestations étranger. Le transport d'un bien à travers la frontière douanière vers l'entrepôt n'est pas réputé livraison, mais simplement acheminement d'un bien dans le territoire suisse. Au moment de l'importation, le pouvoir de disposer économiquement du bien est toujours entre les mains du fournisseur de prestations étranger. Cela signifie que seul le fournisseur de prestations étranger peut céder en son propre nom le bien entreposé ou le soumettre à une autre destination. C'est pourquoi, doit figurer en tant qu'importateur dans la déclaration en douane :

- le fournisseur de prestations étranger avec pour adresse celle de son représentant fiscal suisse lorsqu'il est inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse ; ou
- le fournisseur de prestations étranger avec pour adresse celle du lieu d'entreposage lorsqu'il n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse.

Le fournisseur de prestations étranger doit également figurer en tant que destinataire avec pour adresse celle du lieu d'entreposage.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation que le fournisseur (importateur) a versée lors de l'achat, pour autant que cet achat soit en relation avec l'importation.³⁵ Dans les autres cas, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande, c'est-à-dire sur le prix que le fournisseur étranger devrait, pour obtenir le bien importé, payer :

- au stade de l'importation,
- à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine du bien,
- au moment de la naissance de la dette fiscale,
- dans des conditions de libre concurrence.

Doivent être également intégrés à la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande, les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

À titre de simplification, le prix de vente diminué de 10 % peut être déclaré à la place de la valeur marchande pour l'imposition. Il s'agit du prix de vente que le fournisseur étranger (importateur) facturerait, en cas de vente, à un tiers indépendant au niveau duquel il exerce son activité (commerce de gros, de détail, etc.). S'il exerce son activité à différents niveaux (p. ex. vente tant à des marchands qu'à des consommateurs finaux), le niveau déterminant est celui

³⁵ Voir ch. 9.1

qui est le plus proche de la consommation finale. La réduction de 10 % permet de tenir compte des dépenses engagées sur le territoire suisse pour l'entreposage.

Les frais relatifs au transport et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse³⁶ sont également pris en compte, pour autant qu'ils ne soient pas inclus dans la valeur marchande ou la contre-prestation.

Lorsque le fournisseur de prestations étranger vend à l'acquéreur C un bien à partir de l'entrepôt sur territoire suisse et qu'il agit en son propre nom et pour son propre compte, il livre le bien sur territoire suisse, ce qui peut justifier son assujettissement à l'impôt. Des renseignements plus détaillés à ce propos sont fournis par l'AFC ou l'AC FL.

9.5 marchande en cas de livraison subséquente sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire

9.5.1 Cas de figure

Un fournisseur fait parvenir a posteriori à un importateur un bien que l'importateur aurait déjà dû recevoir lors d'une première importation. La livraison subséquente du bien manquant (deuxième importation) complète la livraison principale (première importation) et est par conséquent effectuée sans qu'une contre-prestation supplémentaire ne soit facturée. Par «livraison», on entend la vente d'un bien, sa mise à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (p. ex. location) ou sa remise après livraison.

9.5.2 Base de calcul de l'impôt sur les importations

Le bien livré a posteriori est soumis à l'impôt sur les importations lors du franchissement de la frontière étant donné que l'objet de l'impôt, c'est-à-dire l'acheminement d'un bien à travers la frontière douanière, est réalisé (art. 52, al. 1, LTVA), et que l'art. 53 LTVA ne prévoit aucune exonération de l'impôt, même si l'importateur reçoit le bien de la livraison subséquente sans qu'une contre-prestation supplémentaire ne soit facturée.

Il convient d'imposer la valeur marchande³⁷ du bien livré a posteriori, y compris les frais jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse³⁸. Si le bien livré a posteriori est importé dans le cadre d'un contrat d'entreprise, il convient également de n'imposer que la valeur marchande du bien livré a posteriori (sans les frais de montage ou d'installation, mais avec les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse). Si l'on constate que les frais de montage ou d'installation n'ont, à tort, pas été imposés au moment de l'importation du premier bien, la taxation de ce dernier doit être corrigée.

9.5.3 Remboursement de l'impôt sur les importations

Si l'importateur n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable ou n'y a que partiellement droit en ce qui concerne le bien importé de la livraison subséquente (deuxième importation), il a droit au remboursement de l'impôt sur les importations perçu pour autant que toutes les conditions requises soient remplies (le bien de la livraison subséquente est imposé lors de la première importation, p. ex.), et que les preuves correspondantes (p. ex. la décision de taxation TVA et les documents d'accompagnement de la première importation) soient présentées.

³⁶ Voir ch. 11

³⁷ Voir ch. 9.1

³⁸ Voir ch. 11

9.6 Valeur marchande de biens de remplacement remis gratuitement en vertu d'une obligation de garantie ou à titre de conciliation

9.6.1 Cas de figure

Dans le cas de figure suivant, les conditions d'une importation en franchise d'impôt ne sont pas remplies au moment de l'importation (importation en franchise d'impôt en cas de remplacement sous garantie, voir règlement 69-02, ch. 22 ; importation en franchise d'impôt en cas de remplacement à titre de conciliation, voir règlement 69-02, ch. 23).

Un acquéreur (importateur) reçoit des biens que son fournisseur a remplacés en vertu d'une obligation de garantie, sans facturer de contre-prestation supplémentaire (remplacement sous garantie). La prestation fournie sous garantie peut s'expliquer par le fait que les biens initiaux ont été endommagés, perdus ou détruits durant le transport ou qu'ils ont révélé des défauts ou des dommages durant le délai de garantie. Le fournisseur est contractuellement ou légalement tenu de remettre à l'importateur des biens de remplacement gratuits.

Il est également possible que le fournisseur adresse à l'acquéreur des biens de remplacement à titre de conciliation, sans facturer de contre-prestation supplémentaire (p. ex. après que la période de garantie a pris fin). Bien qu'il ait exporté temporairement les biens en vue d'un perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, l'acquéreur reçoit du fournisseur des biens de remplacement en lieu et place des biens réparés.

9.6.2 Détermination de l'impôt en cas de remplacement sous garantie et de remise de biens de remplacement à titre de conciliation

Les prestations de garantie font partie intégrante d'un contrat déjà établi (p. ex. contrat de vente ou de location). Si des biens sont exportés pour être réparés sous garantie, on n'est pas en présence d'une exportation en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, car l'acquéreur des biens ne conclut avec le fournisseur aucun contrat d'entreprise séparé portant sur la réparation. L'acquéreur s'attend, en revanche, à la réparation ou au remplacement gratuits des biens qu'il a déjà payés sur la base d'un contrat établi. Ainsi, les art. 53, al. 1, let. k, LTVA (réimportation après exportation pour perfectionnement à façon sous le régime douanier du perfectionnement passif) et 53, al. 1, let. l, LTVA (réimportation après exportation pour perfectionnement à façon sous le régime douanier de l'exportation) ne sont pas applicables lors de la réimportation des biens.

Lorsqu'ils franchissent la frontière, les biens de remplacement sont passibles de l'impôt sur les importations, car l'objet de cet impôt, à savoir le transfert d'un bien à travers la frontière douanière (art. 52, al. 1, LTVA), est réalisé. Cette règle s'applique également à l'importation de biens de remplacement à titre de conciliation.

La base de calcul de l'impôt est la valeur marchande³⁹ des biens de remplacement ainsi que les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse⁴⁰. Si les biens de remplacement sont importés dans le cadre d'une prestation de garantie ou à titre de conciliation sur la base d'un contrat d'entreprise, il convient également de n'imposer que la valeur marchande des biens de remplacement (sans les frais de montage ou d'installation mais avec les frais relatifs au transport des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse). Si l'on constate que les frais de montage ou d'installation n'ont, à tort, pas été imposés au moment de l'importation des biens initiaux, la taxation de ces derniers doit être corrigée.

³⁹ Voir ch. 9.1

⁴⁰ Voir ch. 11

10 Estimation

10.1 Estimation par l'OFDF

S'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'OFDF peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (art. 54, al. 4, LTVA). Une estimation faite dans les limites du pouvoir d'appréciation signifie que le cas d'espèce doit être évalué. Les principes de la proportionnalité et de l'égalité de traitement doivent être respectés. Il faut procéder à l'estimation en tenant compte des informations sur le bien importé disponibles dans le cas d'espèce. Le résultat de l'estimation doit être le plus proche possible de la base de calcul de l'impôt effective. L'estimation doit être effectuée selon une application souple des méthodes décrites au ch. 9.1. L'OFDF peut effectuer lui-même une telle estimation ou recourir à un spécialiste.

Si l'estimation est effectuée par un spécialiste sur mandat de l'OFDF, la réglementation suivante est applicable en ce qui concerne les coûts résultant de l'estimation :

- si le spécialiste confirme la base de calcul de l'impôt indiquée dans la déclaration en douane, les coûts sont à la charge de l'OFDF ;
- si le spécialiste estime une base de calcul de l'impôt plus élevée que celle qui est indiquée dans la déclaration en douane, les coûts sont à la charge de la personne assujettie à l'obligation de déclarer. L'introduction d'une procédure pénale demeure en outre réservée.

10.2 Estimation par la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou par une personne tierce mandatée par elle

Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer a des doutes quant aux valeurs indiquées dans les papiers d'accompagnement ou si de telles indications manquent, elle peut estimer la base de calcul de l'impôt ou la faire estimer par une personne tierce mandatée à cet effet. L'estimation doit être faite avant la remise de la déclaration en douane. Lorsque l'estimation est confiée à une personne tierce, les coûts sont à la charge du mandant.

10.3 Indication concernant l'estimation dans la déclaration en douane

Si la base de calcul de l'impôt est estimée, il faut indiquer sur la déclaration en douane qui a ordonné l'estimation et qui l'a effectuée.

11 Frais relatifs au transport et aux prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (frais accessoires)

Doivent être intégrés à la base de calcul de l'impôt sur les importations, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus :

- les frais relatifs au transport des biens importés, et
- toutes les prestations y afférentes,

jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse auquel les biens doivent être acheminés au moment de la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA (art. 54, al. 3, let. b, LTVA).

Ces coûts sont également considérés comme des frais accessoires jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

Ces coûts ne doivent pas être ajoutés s'ils sont inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande.

De plus amples informations concernant l'étendue des frais accessoires et le lieu de destination sur territoire suisse sont disponibles sous :

- Frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes (frais accessoires ; ch. 11.1) ;
- Lieu de destination sur territoire suisse (ch. 11.2) ;
- Distinction entre impôt sur les importations et impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse pour l'imposition des frais accessoires (ch. 11.3).

11.1 Frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes (frais accessoires)

11.1.1 Généralités

Lors de l'importation, l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire peut effectuer lui-même une partie ou l'intégralité du transport des biens jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. Il peut également fournir lui-même une partie ou l'intégralité des prestations afférentes au transport jusqu'au lieu de destination (p. ex. taxation du bien au bureau de douane). Il peut toutefois confier ces prestations à un transitaire ou un transporteur (mandataire). Dans ce cas, on distingue le contrat de transport (ch. 11.1.6) du contrat d'expédition (ch. 11.1.7).

Indépendamment du fait que le transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse soient pris en charge par l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire lui-même ou par une personne tierce mandatée à cet effet (transitaire, transporteur, agent de dédouanement, etc.), ces activités engendrent des frais (voir ch. 11.1.3 et 11.1.5). Ceux-ci font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations. Si les prestations sont fournies par des tiers (p. ex. transporteur ou transitaire) ou par l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire lui-même, il faut distinguer ce qui suit :

- à la demande de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire, des tiers prennent en charge le transport et les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination (ch. 11.1.2) ;
- l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire prend lui-même en charge le transport et les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination (ch. 11.1.3).

11.1.2 A la demande de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire, des tiers prennent en charge le transport et les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination

Si ce sont des personnes tierces (p. ex. transitaires ou transporteurs) qui prennent en charge le transport du bien et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse, ceux-ci fournissent au mandant (expéditeur, importateur ou destinataire) des prestations qu'ils facturent. C'est donc la contre-prestation payée ou due pour ces prestations qui est déterminante pour la définition de l'impôt sur les importations.

Les frais de ces prestations jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse ne doivent toutefois être ajoutés à la base de calcul de l'impôt (contre-prestation ou valeur marchande) que s'ils n'y sont pas déjà inclus.

11.1.3 L'expéditeur, l'importateur ou le destinataire prend lui-même en charge le transport et les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination

- Principe

Si l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire effectue lui-même le transport du bien jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse et/ou s'il fournit lui-même les prestations

y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse, ses coûts de revient doivent être ajoutés comme frais à la base de calcul de l'impôt. Ils ne doivent toutefois être ajoutés que s'ils ne sont pas déjà inclus dans la contre-prestation ou dans la valeur marchande. En règle générale, il en va ainsi dans les cas de figure dans lesquels l'expéditeur fournit lui-même ces prestations.

Si l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire effectue lui-même le transport du bien importé, les frais jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse qui sont engendrés par le moyen de transport et, le cas échéant, par le chauffeur, font partie des coûts de revient. La déclaration en douane est un exemple de prestation afférente au transport qui peut être fournie par l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire lui-même. En l'occurrence, des frais de personnel sont par exemple engendrés. Si la déclaration en douane est effectuée par l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire lui-même, il faut fixer à cet effet les coûts de revient correspondants.

- Exceptions

Aucun coût de revient ne doit être imposé dans les trois cas de figure suivants :

- Taxation à l'importation de biens du trafic touristique au sens de l'art. 16 LD ;

Aucun coût de revient ne doit être imposé lors de l'importation de biens du trafic touristique au sens de l'art. 16, al. 2, LD. Il s'agit de biens qu'une personne transporte avec elle lorsqu'elle passe la frontière douanière ou qu'elle acquiert à l'arrivée de l'étranger dans une boutique hors taxes suisse, et qui ne sont pas destinés au commerce.

- Taxation à l'importation de biens propres non destinés à des activités entrepreneuriales ;

Aucun coût de revient ne doit être imposé dans le cas de figure suivant :

Une personne dispose économiquement du bien importé ; en d'autres termes, elle est son propriétaire, possesseur, acheteur, locataire, preneur de leasing, etc. Elle déclare elle-même le bien pour la taxation à l'importation et / ou le transporte elle-même (p. ex. avec son propre moyen de transport) jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. La personne ne consacre pas le bien importé à des activités entrepreneuriales, c'est-à-dire ni à la production, ni à la vente, ni à la location, ni à la fourniture de prestations, etc. Il y a en principe toujours activité entrepreneuriale lorsque le bien est consacré à une activité professionnelle ou commerciale exercée avec un caractère de permanence en vue de réaliser des recettes à partir de prestations.

Cette exception ne s'applique qu'aux coûts de revient assumés par la personne en question. Si elle ne transporte elle-même le bien importé que sur une partie du trajet menant au lieu de destination sur territoire suisse et qu'elle le remet à un tiers (p. ex. une entreprise de logistique) pour le transport sur le reste du trajet, la contre-prestation qu'elle verse pour cela au tiers (p. ex. une entreprise de logistique) est soumise à l'impôt sur les importations. Il en va de même pour la contre-prestation qu'elle paie pour la taxation à l'importation si elle fait effectuer la taxation à l'importation par un tiers.

- Taxation à l'importation de moyens de transport assurant simultanément un transport de personnes ou de marchandises.

Aucun coût de revient ne doit être imposé lorsque le moyen de transport taxé à l'importation sert simultanément à un transport de personnes ou de marchandises indépendant de ce processus (p. ex. lorsqu'un aéronef ayant subi des opérations de maintenance à l'étranger rentre en Suisse dans le cadre d'un vol de ligne).

11.1.4 Frais relatifs au transport du bien importé

Les frais relatifs au transport du bien importé s'entendent des frais d'acheminement (par eau, par rail, par route, par air, frais de port de la Poste, etc.), c'est-à-dire de la contre-prestation pour le transport professionnel d'un bien que l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire doit payer à un prestataire de logistique (transporteur, transitaire, etc.).

Lors de l'importation de biens achetés par correspondance et transportés via la poste, l'OFDF part du principe que les frais de port sont inclus dans le montant de la facture. La condition dans un tel cas étant que des indications de valeur plausibles figurent dans les documents d'accompagnement.

Pour les envois à titre gratuit comme les envois cadeaux de particulier à particulier de plus de 100 francs de valeur, les échantillons et similaires, les frais de port doivent être additionnés s'ils ne sont pas déjà inclus dans la contre-prestation ou dans la valeur marchande.

11.1.5 Frais relatifs aux prestations afférentes au transport du bien importé

Sont par exemple réputés frais des prestations afférentes au transport ou à l'expédition du bien les frais que l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire doit payer pour les activités accessoires de la branche des transports qui sont afférentes au transport ou à l'expédition, les prestations d'assurance ou les prestations de taxation auprès du bureau de douane.

Peuvent être cités à titre d'exemples de facteurs de coûts afférents aux activités accessoires de la branche des transporteurs et des transitaires (branche de la logistique) :

- les frais relatifs :
 - à l'entreposage intermédiaire du bien durant le transport ou avant la mise en libre pratique du bien (entrepôt douanier ouvert, etc.) ;
 - au chargement et au déchargement du bien ;
 - au déballage et au réemballage du bien ;
 - à la redistribution des lots ;
 - au marquage ou au réétiquetage de l'emballage.
- les provisions du transitaire ;
- le remboursement des frais de débours du transitaire. Il y a remboursement des frais de débours lorsque le transitaire répercute sur son mandant les coûts du prestataire de services (p. ex. transporteur, agent en douane) mandaté par lui.

Peuvent être cités à titre d'exemples de facteurs de coûts afférents aux prestations de taxation :

- les frais relatifs à :
 - la déclaration en douane du bien en vue de l'exportation depuis le pays de provenance et de l'importation en Suisse ;

- l'établissement d'un connaissance ;
 - la réexpédition du bien ;
 - la vérification du bien par le bureau de douane ;
 - l'enregistrement ;
 - la présentation en douane du bien et la déclaration sommaire ;
 - l'analyse du bien.
- les frais relatifs aux autorisations, certificats et contrôles perçus par d'autres offices que l'OFDF et facturés au client par la personne chargée de la déclaration en douane ;
 - les avances de frais et d'encaissement ;
 - les frais de téléphone et de fax ;
 - les avis et les frais de port.

Peuvent être cités à titre d'autres facteurs de coûts afférents au transport du bien importé :

- les frais relatifs :
 - à l'assurance de transport ;
 - à la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP) ;
 - aux autorisations pour transports spéciaux ;
 - au dépassement des délais de déchargement ou de déclaration en douane (p. ex. droits de stationnement) ;
 - à la réfrigération du bien importé ;
 - à la location de moyens de transport et de contenants (p. ex. conteneurs) ;
 - à l'utilisation de bâches de protection ou d'autres matériels de calage ou d'emballage ;
 - aux aliments pour animaux.

11.1.6 Contrat de transport

Le contrat de transport conclu entre le transporteur et un mandant (transitaire, expéditeur, importateur, destinataire) implique d'exécuter physiquement le transport d'un bien de A à B. Exemples typiques de contrats de transport : contrat avec le camionneur, la compagnie de chemin de fer, la Poste, la compagnie de navigation aérienne ou fluviale.

11.1.7 Contrat d'expédition

Le contrat d'expédition est un contrat entre un mandant (expéditeur, importateur, destinataire) et un transitaire, en vertu duquel ce dernier prend en charge, contre paiement, l'organisation du transport d'un bien. À cet effet, le transitaire peut s'adjoindre les services de sous-traitants tels que transporteurs, sociétés d'assurance, agents en douane, transitaires, etc. Il conclut avec ceux-ci des contrats en son nom, mais finalement pour le compte de son mandant. Il peut s'agir en l'occurrence de tous types de contrats tels que par ex. contrats de transport, contrats d'assurance, mandats simples (mandats donnés aux agents en douane), contrats d'expédition

(dans ce cas le premier transitaire est mandant), contrats d'entreprise (p. ex. confection d'un emballage), contrats de location (p. ex. location d'un conteneur), etc.

Souvent le transitaire fournit lui-même certaines prestations du contrat d'expédition. Il engage ses propres camions, il a ses propres employés qui établissent professionnellement des déclarations en douane, etc. On parle alors d'intervention directe, car, en quelque sorte, il «conclut» avec lui-même des contrats que, normalement, il conclurait avec des sous-traitants.

11.2 Lieu de destination sur territoire suisse

11.2.1 Base juridique

Sont soumis à l'impôt sur les importations :

- tous les frais relatifs au transport ou à l'expédition des biens importés, et
- toutes les prestations y afférentes,

jusqu'au lieu sur le territoire suisse auquel les biens doivent être acheminés après la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA.

Le lieu de destination sur territoire suisse est l'endroit où le bien doit être acheminé après la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA. Afin de déterminer, lors de l'importation concrète d'un bien, où se trouve le lieu de destination sur territoire suisse, le moment auquel la dette fiscale prend naissance doit être connu. En vertu de l'art. 56 LTVA, la dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière. L'art. 69 LD définit le moment où la dette douanière prend naissance. Pour établir le lieu de destination sur territoire suisse qui est déterminant pour l'impôt sur les importations, on doit donc connaître l'endroit et le moment auquel la déclaration en douane a lieu (bureau de douane de frontière, bureau de douane de l'intérieur, entrepôt douanier ouvert, dépôt franc sous douane, etc.) ainsi que le lieu de destination où le bien importé doit être transporté selon les indications de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire au moment où la dette douanière prend naissance.

Tout changement de régime douanier, c'est-à-dire le remplacement d'un régime douanier en vigueur par un autre, et toute sortie d'un dépôt franc sous douane modifient le moment où la dette douanière prend naissance. L'art. 162 OD s'applique en outre aux importations effectuées sous le régime de l'admission temporaire.

Dès que l'on a établi le moment où la dette douanière prend naissance dans le cas d'espèce, il est possible de déterminer le lieu de destination sur territoire suisse jusqu'auquel les frais relatifs au transport ou à l'expédition et toutes les prestations y afférentes sont soumis à l'impôt sur les importations. Si ce lieu est inconnu au moment de la naissance de la dette douanière, l'endroit sur le territoire suisse où le transbordement est effectué après la naissance de la dette douanière est réputé lieu de destination (art. 54, al. 3, let. b, LTVA).

11.2.2 Lieu de destination au moment de la mise en libre pratique, du placement sous un régime douanier basé sur la surveillance douanière ou du changement de régime douanier

Le lieu de destination déterminant 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 douanière prend naissance (art. 69 LD) ou a dû être transporté si la déclaration en douane a été omise. Seul le lieu de destination indiqué par l'expéditeur, l'importateur ou le destinataire du bien est déterminant, et non pas un lieu avant ce lieu de destination où s'achève le parcours d'un transporteur ou d'un transitaire qui n'effectue qu'une partie du transport jusqu'à ce lieu de destination.

Pour de plus amples informations sur la distinction entre impôt sur les importations et impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse pour la définition du lieu de destination, voir le ch. 11.3.

Tous les frais relatifs au transport du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (p. ex. éventuelles prestations d'assurance, de taxation et d'emballage, activités accessoires de la branche de la logistique) sont soumis à l'impôt sur les importations. Ils doivent être ajoutés à la base de calcul de l'impôt, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus (voir ch. 11.1).

En fonction du cas de figure, les résultats sont les suivants :

- Un bien est acheminé sur territoire suisse depuis l'étranger par voie terrestre ou par bateau et est mis en libre pratique à un bureau de douane de frontière ;

Exemple :

Un fournisseur étranger donne mandat à un transitaire d'aller chercher un bien chez lui à Munich et de le transporter à Berne chez son client. Le transitaire déclare ce bien au bureau de douane de frontière en vue de la mise en libre pratique.

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'OFDF. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 5, LTVA).

- Un bien est acheminé sur territoire suisse depuis l'étranger par voie aérienne et est mis en libre pratique au bureau de douane compétent de l'aéroport après l'atterrissage ;

Exemple :

Un expéditeur étranger donne mandat à un transitaire de transporter un bien par voie aérienne de Tokyo à Zurich. L'importateur charge un autre transitaire de mettre le bien déchargé à Zurich-aéroport en libre pratique au bureau de douane de l'aéroport et de le transporter 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 (transport de Tokyo à Zurich, assurance, taxation, transport de Zurich-aéroport à Lugano, etc.) jusqu'à Lugano fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations et doit donc être imposé par l'OFDF. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 5, LTVA).

- Un bien provenant de l'étranger est placé, en vertu de l'art. 47 LD, sous un régime douanier basé sur la surveillance douanière au bureau de douane de frontière ou, dans le trafic aérien, au bureau de douane compétent de l'aéroport après l'atterrissage (p. ex. régime de transit ou régime douanier de l'admission temporaire) ;

Exemple :

Un importateur donne mandat à un transitaire d'aller chercher un bien à Paris, de le placer sous le régime douanier de l'admission temporaire et de le transporter à Berne à son domicile commercial. Le transitaire place le bien sous le régime douanier de l'admission temporaire au bureau de frontière et le transporte chez le mandant à Berne.

Au moment de la naissance de la dette fiscale, le lieu de destination sur territoire suisse est le domicile commercial de l'importateur à Berne.

Le coût des prestations fournies par le transitaire (transport, éventuellement assurance, taxation à l'importation, etc.) jusqu'au domicile commercial de l'importateur à Berne fait partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations dû de façon conditionnelle dans le cadre de ce régime douanier. En Suisse, ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 5, LTVA).

- Un bien provenant de l'étranger se trouve sous un régime douanier basé sur la surveillance douanière en vertu de l'art. 47 LD (p. ex. régime de transit, régime douanier de l'admission temporaire, régime de l'entrepôt douanier [entrepôt douanier ouvert]) ou le bien est entreposé dans un dépôt franc sous douane ; celui-ci placé sous surveillance douanière est mis en libre pratique.

Exemple :

Un expéditeur étranger donne mandat à un transitaire d'aller chercher un bien chez lui à Milan et de l'entreposer sur le 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 (fournisseur) et transporté à Sion, où il est remis au client de l'expéditeur (fournisseur).

Au moment de la naissance de la dette fiscale, 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 et les frais de placement sous le régime du transit et de mise en libre pratique 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 (art. 23, al. 2, ch. 5 et ch. 7, LTVA).

11.2.3 Conduites (pipelines)

Le lieu de destination sur territoire suisse pour les biens (p. ex. eau) qui sont importés dans des conduites est la première station de mesure et/ou de pompage de l'importateur jusqu'à laquelle le bien est conduit après la naissance de la dette fiscale.

11.2.4 Indications manquantes relatives au lieu de destination sur territoire suisse

Si le lieu de destination sur territoire suisse est inconnu, l'endroit sur le territoire suisse où le transbordement est effectué après la naissance de la dette fiscale est réputé lieu de destination.

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

11.3.1 Généralités

Lors de l'importation d'un bien, on impose également les frais accessoires jusqu'au lieu sur le territoire suisse⁴¹ 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. La dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 56, al. 1, LTVA)

La pratique montre que ce principe ne donne pas toujours des résultats clairs. Lors de la détermination du lieu de destination, on se pose régulièrement la question de savoir si le point de vue déterminant est celui de l'expéditeur, celui de l'importateur ou celui du destinataire.

Exemple :

Un expéditeur basé aux États-Unis fait transporter un bien à Zurich par fret aérien et charge une agence en douane de procéder à la taxation à l'importation et de remettre le bien à l'importateur en un endroit convenu à l'aéroport de Zurich. L'importateur fait ensuite transporter le bien jusqu'au siège de son entreprise à Berne.

En application du principe précité, le lieu de destination pourrait aussi bien être Berne que l'aéroport de Zurich, car il n'est pas précisé si ce lieu est déterminé du point de vue de l'expéditeur ou du point de vue de l'importateur.

Pour l'expéditeur, dans l'exemple présent, c'est l'aéroport de Zurich qui constitue le lieu de destination, plus concrètement l'endroit de l'aéroport où il demande à l'agence en douane de remettre le bien à l'importateur à l'issue de la taxation à l'importation. L'expéditeur ne sait pas que l'importateur fait ensuite transporter le bien au siège de son entreprise à Berne. Il ne sait pas non plus si l'importateur transporte lui-même le bien jusqu'à Berne ou s'il charge un tiers de ce travail.

Pour l'importateur, en revanche, c'est Berne qui est le lieu de destination du bien. Lors de la taxation à l'importation du bien, l'importateur n'a pas agi personnellement ; au contraire, c'est un bien déjà taxé qu'il a pris en charge à l'aéroport de Zurich.

Étant 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 revêt également une grande importance pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'entreprise fournissant des prestations logistiques sur territoire suisse doit clairement savoir quand ses prestations sont soumises à l'impôt sur les importations et quand elles sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Les précisions qui suivent visent à apporter la clarté nécessaire à cet égard.

11.3.2 Éléments constitutifs du cas de figure dont il faut tenir compte lors de la détermination du lieu de destination

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.

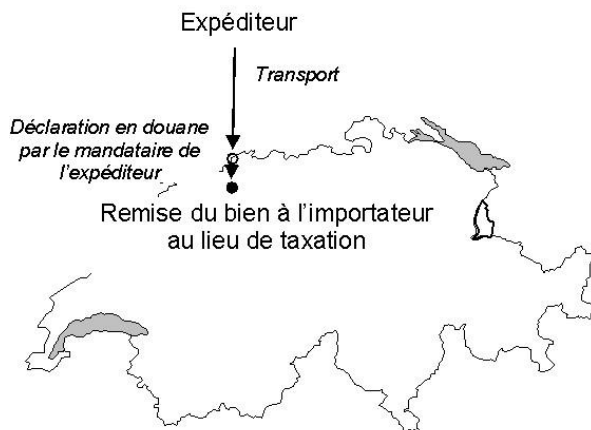
⁴¹ Voir ch. 11.2

On opère une distinction entre les cas de figure suivants :

- L'expéditeur ou un tiers mandaté par ses soins (p. ex. un transitaire) se charge de la taxation à l'importation du bien.

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



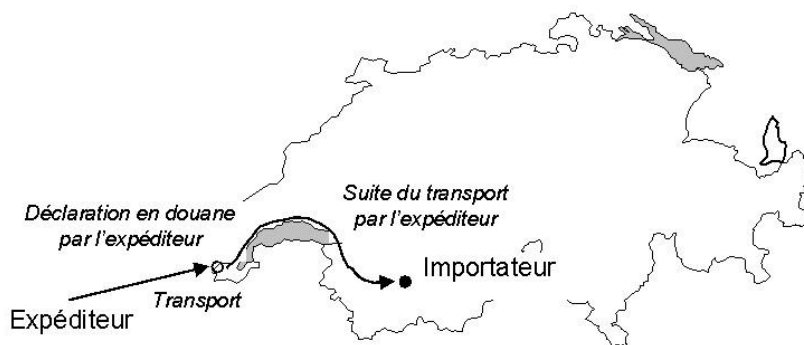
Exemple :

Un fournisseur basé en Allemagne (expéditeur) demande à un transitaire de prendre en charge un bien au siège de son entreprise à Cologne, de le taxer à l'importation et de le remettre à l'acquéreur (importateur et destinataire) à Bâle.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Bâle.

L'expéditeur ou un tiers mandaté par ses soins (p. 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'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.



Exemple :

Un fournisseur basé en France (expéditeur) transporte un bien de Lyon à Genève, se charge de la taxation à l'importation à Genève et transporte ensuite le bien jusque chez l'acquéreur (importateur et destinataire) à Sion.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Sion.

Si l'expéditeur et l'importateur ne font qu'un, le point qui suit est applicable.

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

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



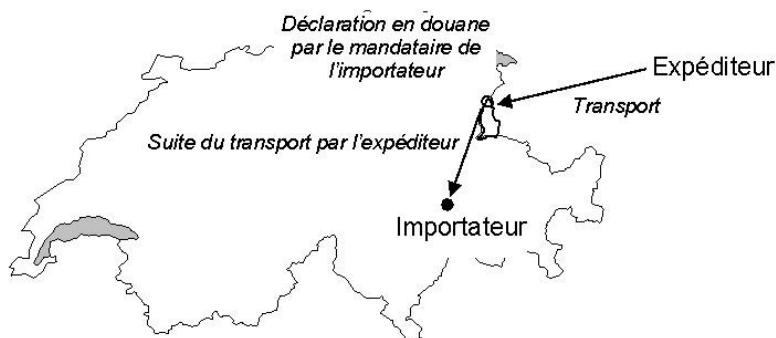
Exemple :

L'entreprise Tessili SA de Bellinzone fait le commerce de textiles. Elle achète des manteaux en Italie et les revend à l'entreprise Vestiti SA à Lugano. Tessili SA charge un transitaire de la taxation à l'importation d'un envoi de manteaux à Chiasso. Elle met ensuite les manteaux à la disposition de Vestiti SA pour enlèvement à Chiasso. Vestiti SA demande à un transporteur de prendre en charge les manteaux taxés à l'importation à Chiasso et de les transporter jusqu'à son entrepôt à Lugano.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Chiasso.

L'importateur / le destinataire ou un tiers mandaté par ses soins (p. 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 (p. 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.



Exemple :

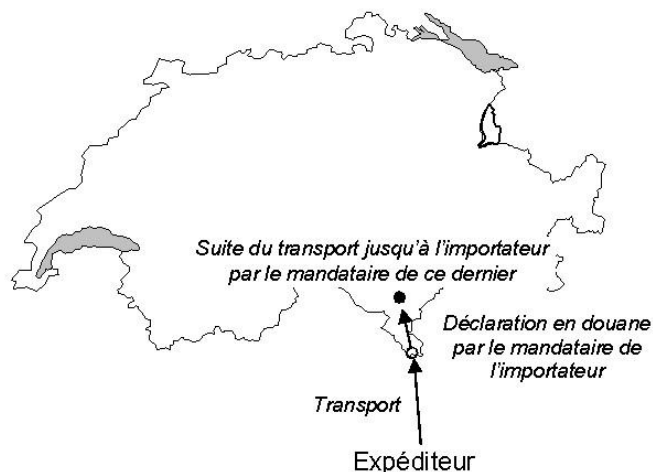
L'entreprise Musik AG de Coire importe des instruments de musique d'Autriche. Le vendeur basé à Salzbourg (expéditeur) transporte les instruments de musique avec son propre camion jusqu'à Coire. Il laisse Musik AG se charger des formalités d'importation. Musik AG (importateur et destinataire) charge un transitaire de la taxation à l'importation des instruments de musique.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Coire.

L'importateur / le destinataire ou un tiers mandaté par ses soins (p. 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.

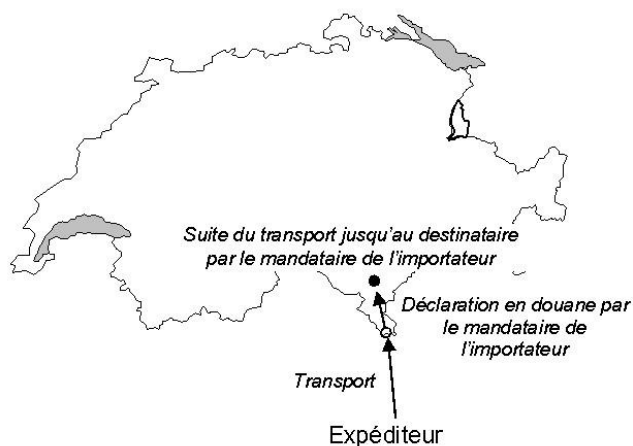
Exemple 1 :



L'entreprise Tessili SA de Bellinzzone fait le commerce de textiles. Elle achète des manteaux en Italie et charge un transitaire de la taxation à l'importation et du transport de ces manteaux jusqu'à son entrepôt de Giubiasco.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Giubiasco.

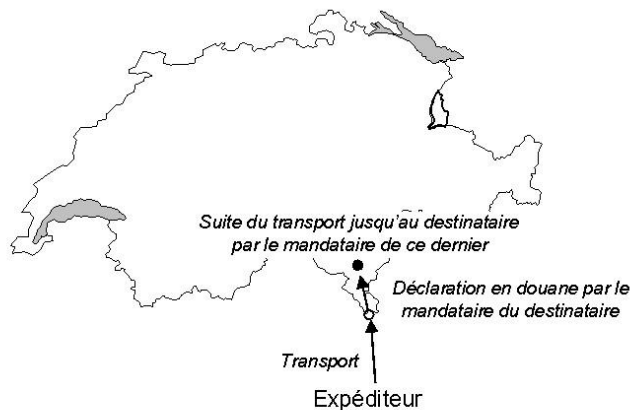
Exemple 2 :



L'entreprise Tessili SA fait le commerce de textiles. Elle achète des manteaux en Italie et les revend à l'entreprise Vestiti SA à Lugano. Tessili SA charge un transitaire de la taxation à l'importation d'un envoi de manteaux à Chiasso et du transport de ces derniers jusqu'à l'entrepôt de Vestiti SA à Lugano.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Lugano.

Exemple 3 :



L'entreprise Tessili SA fait le commerce de textiles. Elle achète des manteaux en Italie et les revend à l'entreprise Vestiti SA à Lugano. Vestiti SA charge un transitaire de la taxation à l'importation d'un envoi de manteaux à Chiasso et du transport de ces derniers jusqu'à son entrepôt de Lugano.

Le lieu de destination sur territoire suisse est Lugano.

11.3.3 Conséquences des critères servant à la distinction entre impôt sur les importations et impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

- Si l'expéditeur effectue lui-même la taxation à l'importation ou s'il charge un tiers de l'effectuer, il n'a pas besoin de demander à l'importateur / au destinataire où se trouve le lieu de destination. L'expéditeur connaît «son» lieu de destination (= lieu de la remise du bien importé à l'importateur / au destinataire). Il connaît également «son» lieu de destination s'il ne se charge pas de la taxation à l'importation mais assure la suite du transport sur territoire suisse après la taxation à l'importation.
- Si l'importateur effectue lui-même la taxation à l'importation ou s'il charge un tiers de l'effectuer, il est alors toujours en possession des décisions de taxation TVA. Si un tel importateur charge une entreprise de logistique de prestations de transport sur territoire suisse, il peut remettre des copies des décisions de taxation TVA à l'entreprise de logistique si celle-ci en a besoin pour revendiquer auprès de l'administration des contributions compétente une exonération des prestations de transport de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Si l'importateur et le destinataire sont deux personnes différentes et si l'importateur remet le bien taxé au destinataire à l'endroit où la taxation a eu lieu, il n'a pas besoin de demander au destinataire où celui-ci a «son» lieu de destination. L'importateur connaît «son» lieu de destination, qui correspond à l'endroit où le bien importé est remis au destinataire.
- Les éventuelles prestations logistiques supplémentaires que le client de l'importateur fait effectuer par un tiers après la remise sur territoire suisse sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse au taux normal. L'importateur n'a donc pas besoin de remettre des copies des décisions de taxation TVA à l'entreprise de logistique domiciliée sur territoire suisse qui a été chargée par son client de la suite du transport.
- Le lieu de destination d'un bien importé peut changer en fonction de la personne qui se charge de la taxation à l'importation et de la suite du transport après la taxation à l'importation.