



Règlement 69-07

Biens indigènes et étrangers en retour

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	Biens indigènes en retour.....	3
1.1	Cas de figure	3
1.2	Base juridique.....	3
1.3	Conditions pour le remboursement de l'impôt sur les importations	3
1.4	Respect du délai de présentation de la demande	4
1.5	Absence de droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable.....	4
1.6	Exportation du bien en libre pratique selon le régime douanier de l'exportation ...	4
1.7	Renvoi à l'expéditeur initial sur le territoire suisse.....	5
1.8	Renvoi en l'état.....	5
1.9	Le bien n'a pas été exonéré de l'impôt du fait de son exportation	6
1.10	Procédure en cas de demandes de remboursement de l'impôt sur les importations perçu sur les biens indigènes en retour	7
2	Biens étrangers en retour.....	7
2.1	Le bien en retour n'a pas été délivré à l'importateur.....	7
2.2	Le bien en retour a été délivré à l'importateur (conditions selon le chiffre 2.1 non remplies).....	8
2.3	Réexportation du bien non modifié sans utilisation et sans livraison préalable à une personne tierce	9
2.3.1	Aperçu des conditions.....	9
2.3.2	Absence de droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable	10
2.3.3	Délai de réexportation du bien en retour	10
2.3.4	Absence d'utilisation du bien en retour avant la réexportation.....	10
2.3.5	Réexportation de biens non modifiés	12
2.3.6	Pas de remise du bien à un tiers dans le cadre d'une livraison sur territoire suisse.....	12
2.3.7	Identité du bien réexporté avec le bien importé	13
2.3.8	Montant de l'impôt à restituer	13
2.4	Réexportation après utilisation pour cause d'annulation de la livraison.....	13
2.4.1	Liste des conditions.....	13
2.4.2	Absence de droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable	13
2.4.3	Délai de réexportation des biens en retour	13
2.4.4	Utilisation des biens	13
2.4.5	Annulation de la livraison	15
2.4.6	Identité du bien exporté avec le bien importé	18
2.4.7	Montant de l'impôt à restituer	18
2.5	Marche à suivre lors de l'exportation	19
2.5.1	Demande de remboursement.....	19
2.5.2	Justificatifs à présenter	20
2.5.3	Preuve de la déclaration en bonne et due forme des biens en retour à l'étranger.....	20
2.5.4	Vérification des biens en retour.....	21
2.5.5	Emoluments pour le remboursement	21
2.5.6	Intérêt rémunérateur.....	21
2.6	Demandes a posteriori de remboursement de l'impôt sur les importations	21

1 Biens indigènes en retour

1.1 Cas de figure

Un bien provenant de la libre pratique a été exporté sous le régime douanier de l'exportation et retourne en l'état à l'expéditeur initial sur le territoire suisse. Il est remis en libre pratique. Le bien n'a pas été exporté en vue de son ouvraison, de sa transformation, de sa remise en état, de son conditionnement, de sa vérification, de son étalonnage, de son ajustage ou encore du contrôle de son fonctionnement.

Un tel bien est désigné bien indigène en retour.

1.2 Base juridique

En vertu de l'art. 53, al. 1, let. f, LTVA, les biens qui ont été taxés selon le régime douanier de l'exportation et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse sans avoir été modifiés sont exonérés de l'impôt sur les importations, pour autant qu'ils n'aient pas été exonérés de l'impôt du fait de leur exportation.

Si le montant de l'impôt est important, l'exonération a lieu par remboursement. Les dispositions prévues à l'art. 59 LTVA sont applicables par analogie : aucun remboursement n'est accordé si l'importateur est habilité à faire valoir en tant qu'impôt préalable l'intégralité de l'impôt sur les importations dans le décompte périodique présenté à l'AFC ou à l'AC FL.

L'importation d'un bien indigène en retour est ainsi exonérée de l'impôt sur les importations uniquement à certaines conditions. Si le montant de l'impôt est important, l'exonération a lieu par remboursement. Dans le cas contraire, elle a lieu au moment de la réimportation (voir règlement 69-02, ch. 12).

Cette réglementation s'explique par le fait qu'un bien exporté de Suisse a généralement été exonéré de la TVA. S'il était possible de réimporter ce bien en franchise d'impôt sans réserve, un bien non imposé pourrait être écoulé sur le marché suisse.

1.3 Conditions pour le remboursement de l'impôt sur les importations

Si l'impôt sur les importations a été perçu au moment de l'importation du bien en retour, l'exonération peut être revendiquée par la voie du remboursement, pour autant que les conditions suivantes soient remplies cumulativement :

- la demande en est faite dans les cinq ans suivant l'année civile durant laquelle la réimportation a eu lieu (ch. 1.4) ;
- l'impôt sur les importations ne peut pas être revendiqué intégralement ou en partie en tant qu'impôt préalable (ch. 1.5) ;
- le bien a, à l'époque, été retiré de la libre pratique en vue de son exportation selon le régime douanier de l'exportation (ch. 1.6) ;
- le bien retourne en l'état à l'expéditeur initial sur le territoire suisse (ch. 1.7 et ch. 1.8) ;
- le bien n'a été exonéré ni de l'impôt sur les importations ni de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse du fait de l'exportation (ch. 1.9).

Concernant la procédure en cas de demandes de remboursement de l'impôt sur les importations, voir le chiffre 1.10.

1.4 Respect du délai de présentation de la demande

La demande de remboursement de l'impôt sur les importations perçu lors de la réimportation doit être faite dans les délais. Le droit au remboursement de l'impôt sur les importations se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle la décision de taxation TVA a été établie (art. 59, al. 3, LTVA).

1.5 Absence de droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable

L'OFDF ne peut pas rembourser l'impôt sur les importations lorsque l'importateur est habilité à déduire intégralement l'impôt préalable sur le bien indigène en retour importé (art. 59, al. 2, LTVA). L'importateur dispose de ce droit lorsqu'il peut faire valoir l'intégralité de l'impôt sur les importations perçu en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'AFC ou à l'AC FL en vertu des art. 28 ss LTVA. C'est l'importateur tel que défini par le droit qui est déterminant pour l'examen de cette question. Les importateurs inscrits au registre des assujettis sur le territoire suisse et établissant leurs décomptes selon la méthode effective doivent prouver à l'OFDF lors de leur demande de remboursement qu'ils ne peuvent pas faire valoir en tant qu'impôt préalable l'intégralité de l'impôt sur les importations payé.

1.6 Exportation du bien en libre pratique selon le régime douanier de l'exportation

La condition requise pour le remboursement est que le bien en retour ait été en libre pratique avant son exportation et qu'il ait ainsi été exporté sous le régime douanier de l'exportation.

Le bien indigène en retour se trouvait en libre pratique avant son exportation. Cette condition est satisfaite lorsque le bien est soit fabriqué sur le territoire suisse, soit introduit depuis l'étranger dans le territoire suisse en étant placé sous le régime de la libre pratique.

Si, à l'occasion de son introduction depuis l'étranger dans le territoire suisse, le bien a été placé sous le régime douanier :

- du transit ;
- de l'admission temporaire ; ou
- du perfectionnement actif ;

et si le régime a été apuré lors de la réexportation, le bien en retour n'est pas réputé bien en libre pratique au moment de son exportation.

Si des moyens de preuve démontrent clairement que le bien réimporté se trouvait en libre pratique avant son acheminement à l'étranger, la pratique administrative admet également qu'il s'agit d'un bien en retour exporté selon le régime de l'exportation lorsque :

- le bien a été déclaré sous le régime douanier de l'exportation lors de son exportation, mais que l'OFDF n'a établi aucune décision de taxation à l'exportation ;
- le bien a été placé sous le régime douanier de l'admission temporaire lors de son exportation et que le délai pour l'apurement de ce régime douanier est échu, c'est-à-dire que le droit douanier n'autorise plus l'apurement de ce régime douanier malgré la réimportation du bien (cela ne s'applique pas lorsque le bien a été exporté selon le régime douanier du perfectionnement passif) ;
- le bien a été acheminé à l'étranger sans déclaration en douane (voir ch. 2.6).

1.7 Renvoi à l'expéditeur initial sur le territoire suisse

Le bien en retour doit retourner à la personne sur le territoire suisse qui l'a expédié ou acheminé à l'étranger à l'époque. L'importateur du bien en retour doit prouver qu'il en était l'expéditeur lors de l'exportation à l'époque. Cette condition n'est pas remplie lorsque le bien est retourné à un tiers sur mandat et pour le compte de la personne sur le territoire suisse qui l'avait initialement envoyé.

1.8 Renvoi en l'état

Le bien en retour doit être réimporté en l'état. L'utilisation à l'étranger n'est pas considérée comme modification.

Le retour en l'état d'un bien sur le territoire suisse présuppose :

- que ce bien a été exporté uniquement en vue de son utilisation ou de sa conservation à l'étranger et qu'après, il retourne en l'état sur le territoire suisse ;
- ou qu'il n'a pas pu être destiné à la production, à la vente, à la consommation, etc. à l'étranger et que pour cette raison, il retourne en l'état.

Ne sont pas considérés comme biens indigènes en retour les biens qui ont été temporairement exportés sous le régime douanier de l'exportation en vue de leur ouvraison, de leur transformation, de leur remise en état, de leur conditionnement, de leur vérification, de leur étalonnage, de leur ajustage ou encore du contrôle de leur fonctionnement, avant de retourner sur le territoire suisse. De tels biens exportés temporairement en vue de leur ouvraison ne sont également pas considérés comme biens indigènes en retour lorsque le but en prévision duquel ils avaient été exportés n'a pas pu être réalisé à l'étranger et qu'ils sont réimportés en l'état. Concernant la procédure en cas d'omission de l'ouvraison, etc., voir le règlement 69-11, chiffre 2.2.

Ce principe ne s'applique pas dans les cas suivants :

- réimportation de biens défectueux qui ont déjà été intégrés dans un processus de fabrication à l'étranger ;

Si des biens défectueux dont le défaut n'a été constaté qu'à l'occasion d'un processus de fabrication à l'étranger (par ex. fabrication de vêtements avec des tissus produits sur le territoire suisse) sont réimportés après avoir été modifiés (par ex. tissu découpé dans un rouleau), l'exonération fiscale est tout de même possible. L'ouvraison n'est pas imposée dans ces cas.

- réimportation de biens qui ont été exportés en vue de l'utilisation temporaire à l'étranger ;

Si le bien a été exporté sous le régime douanier de l'exportation en vue de son utilisation temporaire à l'étranger, les éventuels travaux d'entretien qui ont été effectués à l'étranger sur ce bien doivent, dans l'intérêt de l'égalité de traitement du régime douanier de l'exportation et du régime douanier de l'admission temporaire, être imposés, lors du retour du bien à l'expéditeur initial, comme si le bien avait été exporté sous le régime douanier de l'admission temporaire (voir règlement 69-03, ch. 8.2).

La réglementation suivante est applicable :

Si des travaux d'entretien ont été effectués sur le bien durant son utilisation temporaire à l'étranger, c'est un bien modifié qui est importé. En principe, l'exonération fiscale ne pourrait donc pas être accordée et la valeur marchande du bien réimporté devrait être imposée.

Mais étant donné que la remise en état n'était pas prévue lors de l'exportation du bien, seule la contre-prestation facturée à l'importateur pour les travaux d'entretien effectués à l'étranger sur le bien en retour est imposée dans le cadre de la pratique administrative, y c. les coûts de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse¹.

- réimportation de biens qui ont été exportés en vue de leur maintien définitif à l'étranger ;

Les éventuels travaux d'entretien effectués à l'étranger sur de tels biens ne sont pas imposés lors de la réimportation, pour autant qu'il s'agisse de travaux visant à maintenir et non pas à augmenter la valeur de ces biens.

1.9 Le bien n'a pas été exonéré de l'impôt du fait de son exportation

Du fait de son exportation, le bien en retour n'a été exonéré ni de l'impôt sur les importations ni de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ;

Les justificatifs correspondants doivent être présentés avec la demande de remboursement pour prouver que le bien indigène en retour n'a pas été exonéré de l'impôt du fait de son exportation.

En cas d'exonération de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse d'un bien exporté, il faut distinguer les cas suivants :

- L'expéditeur de l'époque (= actuel importateur) du bien en retour était inscrit au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL au moment de l'exportation du bien.

Le requérant doit préciser dans la demande de remboursement de l'impôt sur les importations s'il s'est procuré le bien auprès d'un tiers sur le territoire suisse ou à l'étranger avant l'exportation ou s'il l'a fabriqué lui-même.

Il doit en outre indiquer sur quel acte juridique reposait l'exportation.

Enfin, il doit attester qu'il n'a pas livré le bien en retour en franchise d'impôt du fait de l'exportation et qu'il ne revendiquera pas non plus à l'avenir une telle exonération fiscale.

- L'expéditeur de l'époque (= actuel importateur) du bien en retour n'était pas inscrit au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL au moment de l'exportation du bien.

Le requérant doit préciser dans la demande de remboursement de l'impôt sur les importations s'il s'est procuré le bien auprès d'un tiers sur le territoire suisse, s'il l'a importé depuis l'étranger ou s'il l'a fabriqué lui-même. Il doit en outre indiquer, en cas d'acquisition sur territoire suisse, si l'expéditeur a acheté le bien ou s'il l'a reçu en cadeau.

Si l'expéditeur s'est, à l'époque, procuré le bien sur le territoire suisse auprès d'une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL (marchand, fabricant, etc.) ou s'il l'a importé depuis l'étranger, les indications suivantes doivent figurer dans la demande ou les documents suivants doivent être présentés :

- si l'expéditeur de l'époque s'est procuré le bien en retour sur le territoire suisse auprès d'une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA et en a fait usage, il doit le mentionner dans la demande ;

¹ Voir règlement 69-03, ch. 11

- si l'expéditeur de l'époque s'est procuré le bien sur le territoire suisse auprès d'une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA et n'en a pas fait usage, cette personne assujettie à la TVA doit attester sur le formulaire 52.66 qu'elle n'a pas exonéré de l'impôt le bien en retour du fait de l'exportation et qu'elle ne revendiquera pas non plus à l'avenir une telle exonération auprès de l'administration des contributions ;

L'attestation doit être jointe à la demande.

- si l'expéditeur a importé depuis l'étranger le bien en retour, il doit joindre à la demande la décision de taxation TVA.

1.10 Procédure en cas de demandes de remboursement de l'impôt sur les importations perçu sur les biens indigènes en retour

La demande de remboursement de l'impôt sur les importations doit être adressée au bureau de douane d'entrée ou à la direction de l'arrondissement dans lequel la réimportation a eu lieu.

Les documents suivants doivent être joints à la demande :

- la décision de taxation TVA au moyen de laquelle le bien en retour a été imposé lors de la réimportation ;
- la décision de taxation à l'exportation au moyen de laquelle le bien en retour a été exporté à l'époque sous le régime douanier de l'exportation ou autre moyen de preuve attestant que le bien en retour a été exporté depuis la libre pratique ;
- d'autres papiers commerciaux établis en rapport avec l'exportation et la réimportation (factures, bulletins de livraison, etc.) ;
- l'attestation aux termes de laquelle le bien n'a pas été exonéré de l'impôt du fait de l'exportation (voir ch. 1.9).

Le requérant doit communiquer à l'OFDF s'il est enregistré en tant qu'assujetti à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL ou non. S'il est enregistré en tant qu'assujetti et s'il établit le décompte auprès de l'administration des contributions compétentes selon la méthode effective (art. 36, LTVA), il doit également indiquer pourquoi il n'est pas habilité à déduire intégralement l'impôt préalable. L'OFDF peut exiger d'autres documents.

En outre, le numéro du compte bancaire ou postal doit être indiqué dans la demande ou un bulletin de versement doit être joint à cette dernière.

Le remboursement est exempt d'émolument.

2 Biens étrangers en retour

Il convient de faire une distinction entre les cas de figure décrits aux chiffres 2.1 et 2.2.

2.1 Le bien en retour n'a pas été délivré à l'importateur

- L'OFDF a établi la décision de taxation TVA sur papier ;

Les conditions ci-après doivent être remplies cumulativement pour fonder le droit au remboursement de l'impôt à l'importation du fait de la réexportation :

- le bien importé à l'époque n'a pas été délivré à l'importateur sur territoire suisse et est réexporté ;

- l'impôt à l'importation n'a pas été débité du compte PCD de l'importateur ;
- la décision de taxation TVA n'a pas été délivrée à l'importateur et l'original est restitué à l'office de douane ;
- la demande de remboursement de l'impôt sur les importations est déposée au moment de la réexportation, ou présentée dans les 60 jours qui suivent l'établissement de la décision de taxation à l'exportation avec laquelle le bien a été taxé selon le régime douanier de l'exportation.

Dans sa demande, le requérant doit attester par écrit que les conditions précitées sont remplies et présenter les moyens de preuve correspondants. L'OFDF est en droit de contrôler ces indications. L'office de douane retire l'original de la décision de taxation TVA.

- L'OFDF a établi la décision de taxation TVA sous format électronique ;

Les conditions ci-après doivent être remplies cumulativement pour fonder le droit au remboursement de l'impôt à l'importation du fait de la réexportation :

- le bien importé à l'époque n'a pas été délivré à l'importateur sur territoire suisse et est réexporté ;
- l'impôt à l'importation n'a pas été débité du compte PCD de l'importateur ;
- les délais définis par le droit douanier admettent la modification a posteriori de l'importateur ;
- l'expéditeur étranger du bien importé ne peut imputer l'impôt à l'importation en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL.

Dans sa demande, le requérant doit attester que les conditions précitées sont remplies et présenter les moyens de preuve correspondants. Dans la mesure où les décisions électroniques de taxation ne peuvent être retirées et que sa réception par des personnes autorisées ne peut être interdite, l'importateur indiqué sur la décision de taxation TVA qui a refusé le bien importé doit être remplacé par l'expéditeur étranger à l'adresse de la personne qui a effectué la déclaration en douane.

Il est possible de renoncer à modifier l'importateur déclaré initialement, si l'importateur :

- établit son décompte avec l'administration des contributions compétente selon la méthode des taux de la dette fiscale ou selon la méthode des taux forfaitaires ; ou
- n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA.

Le bureau de douane indique dans le système e-dec que l'impôt sur les importations est remboursé pour cause de refus par le destinataire et suivi d'une réexportation de la marchandise.

2.2 Le bien en retour a été délivré à l'importateur (conditions selon le chiffre 2.1 non remplies)

Le remboursement de l'impôt sur les importations sur les biens réexportés après leur mise en libre pratique n'est possible qu'à certaines conditions. Le remboursement pour cause de réexportation est exclu dans le cas d'un importateur qui est habilité à faire valoir la déduction de l'intégralité de l'impôt préalable sur les biens importés (art. 60, al. 1, LTVA). L'importateur dispose de ce droit lorsqu'il peut faire intégralement valoir en tant qu'impôt préalable l'impôt sur les importations perçu dans le décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, en vertu de

l'art. 28 ss LTVA. S'il n'est pas habilité à la déduction intégrale de l'impôt préalable, l'OFDF rembourse, sur demande, l'impôt sur les importations sur les biens étrangers en retour, pour autant que

- le bien non modifié soit réexporté sans remise préalable à un tiers dans le cadre d'une livraison sur le territoire suisse ni utilisation préalable (art. 60, al. 1, let. a, LTVA ; voir ch. 2.3) ou que
- le bien ait certes été utilisé sur territoire suisse, mais ait été réexporté pour cause d'annulation de la livraison qui avait conduit à l'importation (voir ch. 2.4).

En cas d'utilisation sur territoire suisse, le remboursement est réduit du montant de l'impôt sur les importations perçu :

- sur la contre-prestation pour l'utilisation du bien ; ou
- sur la perte de valeur consécutive à l'utilisation de ce dernier ; ainsi que
- sur les droits de douane d'importation non remboursés et les redevances dues en vertu des lois fédérales autres que douanières (art. 60, al. 1, let. b, LTVA).

Les conditions suivantes doivent en outre être remplies cumulativement pour que le remboursement soit autorisé :

- le bien est réexporté dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt à l'importation a été perçu (art. 60, al. 2, let. a, LTVA) ;
- il est prouvé que le bien réexporté est identique au bien importé antérieurement (art. 60, al. 2, let. b, LTVA) ;
- la demande de remboursement de l'impôt à l'importation est présentée par écrit auprès de l'OFDF soit au moment de la déclaration en vue du placement sous le régime douanier de l'exportation, soit dans les 60 jours qui suivent l'établissement de la décision de taxation à l'exportation (art. 60, al. 4, LTVA).

Lors du remboursement, l'OFDF verse un intérêt rémunérateur pour autant que cela soit prévu par les art. 61 et 108 LTVA.

La marche à suivre lors de l'exportation de biens étrangers en retour est décrite au chiffre 2.5.

2.3 Réexportation du bien non modifié sans utilisation et sans livraison préalable à une personne tierce

2.3.1 Aperçu des conditions

Le remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation du bien selon l'art. 60, al. 1, let. a, et l'art. 60, al. 2, 3 et 4, LTVA implique que :

- le bien importé n'est pas assorti à un droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable selon l'art. 28 ss LTVA (let. B) ;
- la réexportation a lieu dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt à l'importation a été perçu (let. C) ;
- le bien est réexporté sans modification ni utilisation préalable (let. D et E) ;
- le bien n'a pas été remis à un tiers sur territoire suisse dans le cadre d'une livraison avant sa réexportation (let. F) ; et

- l'identité du bien exporté avec le bien importé est prouvée (let. G).

Ces conditions doivent être remplies cumulativement.

La demande de remboursement doit être présentée lors de la déclaration en vue du placement sous le régime douanier de l'exportation.

Une demande de remboursement a posteriori peut être prise en considération si elle est présentée par écrit à l'OFDF dans les 60 jours qui suivent l'établissement de la décision de taxation à l'exportation (voir ch. 2.6).

2.3.2 Absence de droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable

L'impôt sur les importations perçu ne peut être remboursé par l'office compétent de l'OFDF sur le fondement de la réexportation du bien que si l'importateur n'est pas habilité à la déduction intégrale de l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL. C'est l'importateur tel que défini par le droit qui est déterminant.

La déduction de l'impôt préalable est exclue lorsque l'importateur sur le territoire suisse n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA ou établit ses décomptes selon les méthodes des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.

La déduction de l'impôt préalable n'est pas possible, ou ne l'est que partiellement, lorsque l'importateur sur territoire suisse est certes enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et qu'il établit son décompte selon la méthode effective (art. 36 LTVA), mais que, par exemple :

- il utilise le bien importé pour des prestations exclues du champ de l'impôt sur territoire suisse (art. 21 LTVA) sans que l'assujetti n'ait opté pour leur imposition, c'est-à-dire sans qu'il n'impose volontairement les prestations exclues du champ de l'impôt (par ex. en indiquant clairement l'impôt dans la facture ou en déclarant l'imposition des prestations dans le décompte de TVA, art. 22 LTVA) ;
- il utilise le bien importé pour une activité non entrepreneuriale (par ex. à des fins privées ou en tant que collectivité publique pour des activités relevant de la puissance publique) ;
- il utilise le bien importé tant pour des activités imposables qu'à des fins exclues du champ de l'impôt sur territoire suisse ou pour des activités de nature non entrepreneuriale (double affectation) ;
- il reçoit des subventions et d'autres contributions publiques.

Pour davantage d'informations concernant le partage des compétences entre l'AFC, l'AC FL et l'OFDF, voir le règlement 69-05, chiffre 2.8.2 (n° 13).

2.3.3 Délai de réexportation du bien en retour

Le bien en retour doit être réexporté dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt à l'importation a été définitivement taxé (art. 60, al. 2, let. a, LTVA). La prorogation de ce délai est exclue (art. 22, al. 1, de la loi fédérale sur la procédure administrative).

2.3.4 Absence d'utilisation du bien en retour avant la réexportation

Si un bien doit être importé temporairement depuis l'étranger sur le territoire suisse dans un but précis, c'est-à-dire afin d'être utilisé, il peut être placé, lors de son importation, sous le régime de l'admission temporaire aux conditions prévues par le droit douanier. Si un tel bien est au contraire mis en libre pratique, puis réexporté selon le régime douanier de l'exportation

à l'issue de son utilisation, cela ne peut être considéré comme équivalent au placement sous le régime de l'admission temporaire.

Si un bien a été mis en libre pratique, le remboursement de l'impôt prélevé à l'importation fondé sur la réexportation du bien n'est possible que lorsque :

- le bien importé n'a pas pu être utilisé comme il en avait été décidé (art. 60, al. 1, let. a, LTVA) ; ou que
- la livraison qui a conduit à l'importation du bien est annulée (art. 60, al. 1, let. b, LTVA).

Dès lors, il ne peut être admis qu'une personne assujettie à l'obligation de déclarer demande a posteriori le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation si elle n'a pas revendiqué l'exonération de l'impôt à l'importation avec le régime douanier de l'admission temporaire.

Si le bien en retour a été utilisé en Suisse, le remboursement de l'impôt à l'importation ne peut être envisagé que lorsque l'annulation de la livraison qui était à l'origine de l'importation donne lieu à la réexportation du bien. Pour davantage d'informations concernant le remboursement dans de telles circonstances, voir le chiffre 2.4. Pour que l'impôt sur les importations pour cause de réexportation puisse être remboursé selon le présent titre, le bien mis en libre pratique ne peut avoir été utilisé sur le territoire suisse.

Dans cette optique, il convient de déterminer dans quels cas il y a utilisation d'un bien ou non.

Il y a utilisation quand il a été fait usage du bien sur le territoire suisse aux fins pour lesquelles il a été importé. Si un bien a été importé dans le seul but d'être vendu, il n'y a toutefois pas utilisation.

La liste ci-après énumère quelques exemples d'absence d'utilisation (voir ch. 2.4.4 pour des exemples d'utilisation).

- L'importateur a importé le bien à des fins de vente ;
 - L'importateur importe un bien à des fins de vente. Le fait qu'il mette le bien en vente à son domicile commercial (étagère, vitrine, etc.) ou dans une exposition ne joue aucun rôle ;
 - l'importateur prend un bien en commission pour le vendre.
- L'importateur a importé le bien en vue d'un achat éventuel ;

L'importateur reçoit un bien à l'essai en vue d'un achat éventuel. En cas d'achat, le bien importé devient sa propriété.

Si un tel bien est réexporté dans le délai de 30 jours, l'OFDF en déduit qu'il n'a pas été utilisé. S'il n'est pas réexporté dans ce même délai, le requérant doit prouver que le bien n'a pas été utilisé.

L'importation d'un bien à des fins de tests est réputée utilisation (pour une distinction entre les notions, voir ch. 2.4.4).

- Le fournisseur étranger ou le propriétaire étranger a importé le bien pour l'entreposer ;
 - le fournisseur étranger achemine un bien dans son entrepôt en Suisse en vue de le vendre ultérieurement à partir de cet entrepôt ;

- le propriétaire étranger achemine un bien uniquement pour le placer sous garde (par ex. chez un entreposeur) en Suisse.
- La personne assujettie à l'obligation de déclarer a mis en libre pratique un envoi destiné au transit et le bien est réexporté sans avoir été modifié ni utilisé.

En revanche, il y a par exemple utilisation lorsqu'un bien a été employé, exposé, présenté, examiné, analysé, réparé, transformé ou ouvert dans un but déterminé sur territoire suisse (voir ch. 2.4.4).

2.3.5 Réexportation de biens non modifiés

Est réputé non modifié un bien qui n'est pas modifié sur territoire suisse et qui est réexporté dans le même emballage (emballage immédiat et emballage de transport) que lors de l'importation. Par «emballage immédiat», on entend tous les emballages qui ne servent pas seulement ou pas principalement à la protection du bien durant le transport. Il s'agit donc d'un emballage dans lequel le bien est commercialisé (en fonction du stade de commercialisation dans le commerce de détail ou le commerce de gros).

Est aussi réputé non modifié un bien qui, sur territoire suisse, a subi des traitements nécessaires à sa conservation, pour autant que le but de l'importation n'ait pas été le traitement, mais par exemple la revente.

Est également réputé non modifié un bien qui, déjà emballé dans un emballage immédiat, a été ensuite placé sur territoire suisse dans un nouvel emballage de transport puis exporté, pour autant que le but de l'importation n'ait pas été le changement d'emballage, mais par exemple la revente. On est toutefois en présence d'une modification lorsque l'emballage immédiat est muni d'une nouvelle inscription ou qu'il a été modifié d'une autre façon.

2.3.6 Pas de remise du bien à un tiers dans le cadre d'une livraison sur territoire suisse

Il y a remise sur territoire suisse dans le cadre d'une livraison lorsque le bien en retour a été remis sur territoire suisse à un acquéreur avant d'être réexporté et que cette remise a eu lieu dans le cadre d'une livraison. Sont réputés livraison au sens de la loi sur la TVA les procédures prévues à l'art. 3, let. d, LTVA, pour autant qu'elles soient effectuées à titre onéreux. En font partie :

- la vente ;
- la location ;
- la mise à disposition d'un bien contre paiement à des fins d'usage ; et
- le fait de remettre un bien sur lesquels des travaux ont été effectués.

L'acquéreur a ainsi lui-même pris en charge sur territoire suisse le bien livré ou l'y a fait prendre en charge par un tiers (transitaire ou transporteur). Le remboursement de l'impôt perçu à l'importation pour cause de réexportation est exclu en pareilles situations.

Il n'y a pas de remise dans le cadre d'une livraison sur territoire suisse lorsque l'importateur achemine lui-même à l'étranger le bien importé dans le cadre d'une des opérations de livraison précitées ou l'y fait acheminer par un tiers (par ex. transitaire ou transporteur).

2.3.7 Identité du bien réexporté avec le bien importé

Le requérant prouve au moyen de documents (factures, bulletins de livraison, correspondance, etc.) la concordance entre le bien importé à l'époque et celui qui est réexporté (art. 60, al. 2, let. b, LTVA).

2.3.8 Montant de l'impôt à restituer

Le montant de l'impôt à restituer est réduit d'un émolument (voir ch. 2.5.5).

Un éventuel intérêt rémunérateur est calculé sur le montant diminué de l'émolument (voir ch. 2.5.6).

Le montant ainsi obtenu est versé au requérant.

2.4 Réexportation après utilisation pour cause d'annulation de la livraison

2.4.1 Liste des conditions

Le remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation du bien selon l'art. 60, al. 1, let. b, et l'art. 60, al. 2, 3 et 4, LTVA implique que :

- le bien importé n'est pas assorti d'un droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable selon l'art. 28 ss LTVA (ch. 2.4.2) ;
- la réexportation a lieu dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt à l'importation a été perçu (ch. 2.4.3) ;
- le bien est exporté après utilisation préalable (ch. 2.4.4) ;
- le bien est réexporté pour cause d'annulation de la livraison (ch. 2.4.5) ; et
- l'identité du bien exporté avec le bien importé est prouvée (ch. 2.4.6).

Ces conditions doivent être remplies cumulativement.

La demande de remboursement doit être présentée lors de la déclaration en vue du placement sous le régime douanier de l'exportation.

Une demande de remboursement a posteriori peut être prise en considération si elle est présentée par écrit à l'OFDF dans les 60 jours qui suivent l'établissement de la décision de taxation à l'exportation(voir ch. 2.6).

2.4.2 Absence de droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable

Voir chiffre 2.3.2.

2.4.3 Délai de réexportation des biens en retour

Voir chiffre 2.3.3.

2.4.4 Utilisation des biens

Si un bien doit être importé temporairement depuis l'étranger sur le territoire suisse dans un but précis, c'est-à-dire afin d'être utilisé, il peut être placé, lors de son importation, sous le régime de l'admission temporaire aux conditions énumérées dans le droit douanier. Si un tel bien est au contraire mis en libre pratique puis réexporté selon le régime douanier de l'exportation à l'issue de son utilisation, cela ne peut pas remplacer le placement sous le régime de l'admission temporaire.

Si un bien a été mis en libre pratique, le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation n'est possible que lorsque :

- le bien importé n'a pas pu être utilisé comme il en avait été décidé (art. 60, al. 1, let. a, LTVA) ; ou que
- la livraison qui a conduit à l'importation du bien est annulée (art. 60, al. 1, let. b, LTVA).

Dès lors, il ne peut être admis qu'une personne assujettie à l'obligation de déclarer demande a posteriori le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation si elle n'a pas revendiqué l'exonération de l'impôt à l'importation dans le régime douanier de l'admission temporaire.

Si un bien a été importé aux seules fins de vente, il n'y a pas utilisation. En revanche, il y a utilisation lorsque le bien a été importé pour être par ex. employé, exposé, présenté, examiné, analysé, réparé ou ouvré en Suisse.

La liste ci-après énumère quelques exemples d'utilisation dans lesquels le remboursement de l'impôt à l'importation n'est toutefois pas possible, la livraison n'ayant pas été annulée (voir ch. 2.4.5). (Exception : dernier exemple, dans lequel la livraison peut être annulée) :

- L'expéditeur étranger a remis le bien à l'importateur à titre de prêt, pour une utilisation temporaire ;

Le prêt est la cession gratuite d'un bien pour utilisation. L'emprunteur est tenu de restituer le même bien au prêteur. Contrairement à la location, le prêt n'est pas rémunéré.

Les exemples à énumérer sont, l'importation de :

- collections d'échantillons, invendables, pour présentation ;
- collections d'échantillons, invendables, pour prise de commandes ;
- biens destinés à être photographiés ;
- films ou photos pour présentation ;
- œuvres d'art pour expositions lors desquelles elles ne peuvent pas être achetées.

Si le bien est remis à l'importateur dans le cadre d'un prêt pour une utilisation temporaire, il y a utilisation du bien, mais la livraison ne peut pas être annulée (voir ch. 2.4.5), dans la mesure où aucune livraison n'a conduit à l'importation. Le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation n'est pas possible.

- L'importateur a exécuté des travaux sur le bien, sur mandat de l'expéditeur étranger ;

Par exemple, est à énumérer, l'importation de biens :

- pour réparation ou perfectionnement sur territoire suisse ; ou
- pour examen (par ex. appareils), réglage, contrôle technique ou de fonctionnement sur territoire suisse.

Lorsqu'un bien est importé pour faire l'objet de travaux de quelque nature que ce soit, il y a utilisation sur le territoire suisse. L'importation du bien ne résultant pas d'une livraison

(voir ch. 2.4.5), celle-ci ne peut pas être annulée. Le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation n'est pas possible.

- L'importateur a reçu le bien pour expertise (par ex. timbres-poste, œuvres d'art) ;

Il y a utilisation sur le territoire suisse lorsque le bien est importé à des fins d'expertise. L'importation du bien ne résultant pas d'une livraison (voir ch. 2.4.5), celle-ci ne peut pas être annulée. Le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation n'est pas possible.

- L'importateur a reçu le bien pour effectuer des tests ;

Les exemples à énumérer sont :

- l'importateur importe le bien pour effectuer des essais avec le bien, sur mandat de l'expéditeur du bien ou de tiers ; ou
- l'importateur veut essayer le bien avant de décider de son achat et renvoie ensuite ledit bien à l'étranger.

Le vendeur étranger fait parvenir à l'importateur un bien en prêt pour effectuer des tests, à la suite de quoi le bien lui est retourné. La réexportation est donc déjà certaine au moment de l'importation.

Le fait que les tests conduisent ou non à un achat ne joue aucun rôle. Si l'importateur se décide pour un achat, le vendeur étranger lui fait parvenir un autre bien.

Il y a utilisation sur le territoire suisse dans ces deux cas de figure également. L'importation du bien ne résultant toutefois pas d'une livraison (voir ch. 2.4.5), celle-ci ne peut pas être annulée. Le remboursement de l'impôt à l'importation pour cause de réexportation n'est pas possible.

- L'importateur a utilisé ou tenté d'utiliser le bien en tant que moyen d'exploitation ou a constaté une inadéquation lors de l'utilisation du bien.

Tel est par ex. le cas pour un bien ne répondant pas aux exigences de l'importateur. Le bien est réputé avoir été utilisé dans pareil cas de figure. Le remboursement de l'impôt à l'importation n'est possible que lorsque l'importation du moyen d'exploitation résulte d'une livraison, et que celle-ci est annulée (voir ch. 2.4.5).

2.4.5 Annulation de la livraison

Lorsque le bien en retour a été utilisé après l'importation (ch. 2.4.4), l'annulation de la livraison qui a conduit à l'importation du bien constitue une condition du remboursement de l'impôt à l'importation. Une livraison peut être annulée uniquement si elle a conduit à l'importation. Sont réputés livraison au sens de l'art. 3, let. d, LTVA notamment :

- l'octroi contre paiement du pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (par ex. vente) ; ou
- la mise à disposition d'un bien, contre paiement, à des fins d'usage ou de jouissance (par ex. location).

L'un de ces éléments constitutifs de livraison doit donc avoir été à la base de l'importation du bien. En font notamment partie les opérations réalisées en vertu des contrats suivants :

- contrat d'achat

Un achat est l'échange de biens contre de l'argent. Le vendeur s'engage à remettre le bien à l'acheteur et à en lui conférer la propriété. L'acheteur s'engage à payer le prix d'achat.

- contrat d'achat à tempérament

Est réputé contrat d'achat à tempérament un achat par lequel le vendeur remet une chose mobilière à l'acheteur avant le paiement du prix d'achat, tandis que l'acheteur s'engage à acquitter le prix d'achat par paiements échelonnés. L'achat à tempérament est en règle générale assorti d'une réserve de propriété.

- contrat d'entreprise

Par le contrat d'entreprise, le fournisseur s'engage à fabriquer un ouvrage (par ex. bâtiment, installation de machines, montage d'une grue, etc.) et le donneur d'ordre à verser une rémunération.

Ce qui caractérise un contrat d'entreprise est moins la réalité physique du résultat promis que la promesse de fournir un résultat déterminé comme un tout, contre rémunération.

- contrat de location

La location est la cession d'un bien contre rémunération pour utilisation. Il peut s'agir d'un bien mobilier ou immobilier.

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

- combinaisons de contrats de location et de contrats de vente

- La combinaison d'un contrat de location et d'un contrat de vente est un contrat par lequel le bailleur cède l'usage d'une chose au locataire moyennant paiement d'un loyer généralement constant. Dans un tel contrat, la chose est d'abord uniquement louée. En outre, le bailleur et le locataire disposent tous deux d'un droit de résiliation et le locataire peut faire valoir un droit d'option sur la chose ou, à l'échéance de la durée contractuelle de location non résiliable, exercer le droit (option) soit de restituer la chose louée au bailleur, de reconduire la location ou encore d'acheter la chose.

- contrat de leasing

Leasing vient de l'anglais *to lease* (céder, louer). Il existe plusieurs formes de contrat de leasing. De manière générale, on peut définir le leasing comme étant la cession d'une chose pour une durée déterminée moyennant une contre-prestation à payer (mensuellement, semestriellement, etc.) en montants échelonnés, le risque et les coûts de maintenance étant à la charge du preneur de leasing.

Les formes les plus fréquentes de leasing sont le leasing financier et le leasing d'exploitation (operating leasing).

- leasing financier

Ce leasing est caractérisé par le fait que le donneur de leasing acquiert le bien du vendeur et le cède aussitôt au preneur de leasing dans le cadre du contrat de leasing. Il s'agit donc d'une opération impliquant trois personnes, dite souvent aussi leasing indirect. La plupart du temps, le contact commercial avec le vendeur est noué par l'acheteur. 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 et ils comprennent également le bénéfice du donneur de leasing. Une distinction est faite entre les contrats d'amortissement intégral (*full pay out*) et les contrats d'amortissement partiel (*non full pay out*). La différence réside dans le fait que, dans les premiers, le bien (y c. tous les frais généraux du donneur de leasing et son bénéfice) est financé en totalité et, dans les seconds, seulement à hauteur de 40 à 90%.

Les contrats de leasing ménagent souvent un droit d'option à l'échéance d'une période pendant laquelle le contrat n'est pas résiliable. 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 ; ou
 - le preneur de leasing peut continuer de leaser le bien à taux réduit.
- Leasing opérationnel (operating leasing)

Moins usuel, 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 sans plus assimilable à la location.

La résolution de l'un des contrats décrits ci-avant a pour effet de rétablir la situation telle qu'elle était avant la conclusion du contrat en question.

Il n'y a pas résolution d'un contrat de location ou de leasing lorsque le bien transmis dans le cadre d'une location ou d'un leasing est restitué au fournisseur étranger à l'échéance de la durée prévue de location ou de leasing, et donc à la fin du contrat.

Il n'y a pas non plus annulation de la livraison lorsque le vendeur étranger rachète le bien. Le rachat implique que l'échange initial de prestations entre le vendeur et l'acheteur reste en valable et que le vendeur rachète le bien de l'acheteur dans le cadre de la conclusion d'un nouveau contrat d'achat. A l'inverse, l'annulation de la prestation suppose que l'acheteur renvoie le bien au vendeur et que ce dernier annule sa créance au moyen d'une note de crédit en faveur de l'acheteur ou, le cas échéant, en restituant les sommes déjà versées.

Lorsqu'il y a annulation de la livraison qui a conduit à l'importation, le bien concerné retourne généralement au fournisseur étranger. Le remboursement de l'impôt à l'importation doit cependant aussi être accordé pour un bien

- expédié à un tiers à l'étranger sur ordre et pour le compte du fournisseur étranger ; ou
- détruit sur le territoire douanier si le droit douanier prévoit ou pourrait prévoir le remboursement des droits de douane en cas de destruction.

Il n'y a pas annulation de la livraison si, à cause d'un défaut, un bien est réexpédié au fournisseur étranger et remplacé gratuitement par celui-ci en vertu de clauses de garantie ou à titre de conciliation. Une éventuelle suppression de la charge fiscale s'opère par la voie du remboursement après l'importation du bien de remplacement gratuit (voir règlement 69-05, ch. 2.4.4).

2.4.6 Identité du bien exporté avec le bien importé

Voir chiffre 2.3.7.

2.4.7 Montant de l'impôt à restituer

- L'importation reposait sur un contrat d'achat, d'achat à tempérament ou d'entreprise et celui-ci est annulé ;

Il convient de distinguer les cas ci-après :

- Le fournisseur étranger accorde à l'importateur une note de crédit pour la contre-prestation intégrale pour la reprise du bien. L'utilisation du bien a entraîné une diminution de valeur inférieure à 1000 francs ;

La contre-prestation sur laquelle se fonde le calcul de l'impôt à l'importation à rembourser n'est pas réduite de la perte de valeur subie. Cette décision repose sur des considérations économiques d'ordre administratif. Les coûts nécessaires au calcul de la perte de valeur (y compris le droit d'être entendu du débiteur de l'impôt) sont sensiblement plus élevés que le produit résultant de la réduction du remboursement. L'impôt à l'importation à rembourser se calcule donc sur l'intégralité de la contre-prestation versée à l'importateur par le fournisseur étranger.

Le calcul du montant de l'impôt à rembourser tient compte des éventuels frais non compris dans la contre-prestation du fournisseur et donc inclus, lors de l'importation, dans la base de calcul de l'impôt à l'importation, qui sont occasionnés par le transport ou l'expédition du bien importé, ainsi que pour toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination en Suisse. Est également remboursé l'impôt à l'importation prélevé sur les droits de douane à l'importation et les redevances dues en vertu de loi fédérales autres que douanières, prélevés au moment de l'importation (autres que l'impôt à l'importation), dans la mesure où ces droits et redevances sont remboursés pour cause de réexportation.

- Le fournisseur étranger accorde à l'importateur une note de crédit pour la contre-prestation intégrale pour la reprise du bien. L'utilisation du bien a entraîné une diminution de valeur de 1000 francs ou plus ;

La contre-prestation sur laquelle se fonde le calcul de l'impôt à l'importation à rembourser est réduite de la perte de valeur subie. L'impôt à l'importation à rembourser se calcule donc sur la contre-prestation versée par le fournisseur étranger, déduction faite de la perte de valeur.

Le calcul du montant de l'impôt à rembourser tient compte des éventuels frais non compris dans la contre-prestation du fournisseur et donc inclus, lors de l'importation, dans la base de calcul de l'impôt à l'importation, qui sont occasionnés par le transport ou l'expédition du bien importé, ainsi que pour toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination en Suisse. Est également remboursé l'impôt à l'importation prélevé sur les droits de douane à l'importation et les redevances dues en vertu de loi fédérales autres que douanières, prélevés au moment de l'importation (autres que l'impôt à l'importation), dans la mesure où ces droits et redevances sont remboursés pour cause de réexportation.

- Le fournisseur étranger accorde à l'importateur une note de crédit pour une partie seulement de la contre-prestation pour la reprise du bien ;

L'impôt à l'importation à rembourser se calcule sur la contre-prestation partielle versée par le fournisseur étranger, c'est-à-dire que la réduction de la contre-prestation pratiquée par le fournisseur pour l'utilisation du bien entraîne également une diminution de l'impôt à l'importation à rembourser.

Le calcul du montant de l'impôt à rembourser tient compte des éventuels frais non compris dans la contre-prestation du fournisseur et donc inclus, lors de l'importation, dans la base de calcul de l'impôt à l'importation, qui sont occasionnés par le transport ou l'expédition du bien importé, ainsi que pour toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination en Suisse. Est également remboursé l'impôt à l'importation prélevé sur les droits de douane à l'importation et les redevances dues en vertu de loi fédérales autres que douanières, prélevés au moment de l'importation (autres que l'impôt à l'importation), dans la mesure où ces droits et redevances sont remboursés pour cause de réexportation.

L'impôt à l'importation est calculé dans les trois cas sur la base de calcul décrite ci-avant. Le résultat est diminué de l'émolument qui doit être acquitté lors du remboursement des taxes à l'importation pour cause de réexportation (voir ch. 2.5.5). Un éventuel intérêt rémunérateur est calculé sur le montant ainsi obtenu (voir ch. 2.5.6). Le montant réduit de l'émolument puis augmenté de l'intérêt rémunérateur est versé au requérant.

La note de crédit accordée par le fournisseur étranger doit être établie par des justificatifs pertinents.

Il n'y a pas diminution de valeur au sens des paragraphes précédents si le bien réexporté n'a pas pu être utilisé conformément aux intentions.

- L'importation reposait sur un contrat de location, de location-vente ou de leasing et ce contrat a été annulé (autres faits que la restitution du bien en location ou en leasing à l'expiration de la durée de location ou de leasing) ;

La différence entre la valeur marchande au lieu de destination sur territoire suisse imposée lors de l'importation (valeur TVA indiquée dans la déclaration en douane) et la somme des loyers de location ou de leasing déjà versés doit être déterminée. La différence doit être augmentée des droits de douane à l'importation et des redevances dues en vertu d'actes non douaniers (autres que l'impôt à l'importation) qui sont remboursés pour cause de réexportation. L'impôt à l'importation est calculé sur la base de cette somme.

Le montant de l'impôt ainsi calculé est diminué de l'émolument qui doit être acquitté lors du remboursement des taxes à l'importation pour cause de réexportation. Un éventuel intérêt rémunérateur est calculé sur le montant ainsi obtenu. Le montant réduit de l'émolument puis augmenté de l'intérêt rémunérateur est versé au requérant.

2.5 Marche à suivre lors de l'exportation

2.5.1 Demande de remboursement

Le remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation doit être demandé dans la déclaration en douane. De plus, les indications et informations suivantes doivent figurer dans la déclaration en douane :

- Indication « bien étranger en retour, demande de remboursement de l'impôt sur les importations » ;

- adresse du destinataire à l'étranger ;
- date et numéro de la décision de taxation TVA avec laquelle les biens en retour ont été importés.

2.5.2 Justificatifs à présenter

Doivent être présentés au bureau de douane conjointement avec la déclaration en douane d'exportation :

- la demande de remboursement ;

Le requérant doit y attester qu'il ne peut pas ou pas intégralement faire valoir l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable.

Si des biens figurant sur plusieurs décisions de taxation TVA sont réexportés, il convient de préciser, par document, les biens qui sont réexportés.

Les demandes de remboursement formulées dans la déclaration en douane d'exportation sont acceptées dans la mesure où elles permettent de statuer sur le remboursement.

- la correspondance pour les biens ayant été utilisés ;

Pour ces biens, il y a lieu de présenter la correspondance échangée avec le fournisseur étranger précisant le motif du renvoi.

- les décisions de taxation TVA ;
- les factures, bulletins de livraison et lettres de voiture ayant trait à la livraison qui a conduit à l'importation des biens ;
- les justificatifs de paiement et notes de crédit ;

Doivent également être joints à la demande les justificatifs de paiement relatifs aux contre-prestations déjà versées, ainsi que les justificatifs de bonification (notes de crédit).

- factures d'achat à tempérament, de bail à loyer, de location-vente ou de leasing.

Le bureau de douane peut exiger d'autres moyens de preuve.

Dans le trafic postal, il faut apposer la mention «bien étranger en retour / demande de remboursement de l'impôt sur les importations» dans la lettre de voiture et la déclaration en douane d'exportation qui doit être remplie de manière distincte le cas échéant. Les pièces doivent être agrafées à la lettre de voiture.

2.5.3 Preuve de la déclaration en bonne et due forme des biens en retour à l'étranger

L'art. 60, al. 3, LTVA autorise l'OFDF dans certains cas à faire dépendre le remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation du bien, de la preuve que ce bien a été déclaré en bonne et due forme à l'étranger.

Un bien importé de l'étranger en Suisse est généralement exonéré de la TVA étrangère du fait de son exportation. Si, en raison de la réexportation d'un bien, l'OFDF rembourse l'impôt sur les importations qu'il a perçu et que ce bien n'est pas déclaré en vue du traitement douanier lors de l'importation dans le pays de destination, le bien en question demeure non imposé à cause de ce procédé illégal.

Seules les importations légales dans le pays de destination doivent bénéficier du dégrèvement de l'impôt sur les importations du fait de la réexportation. A cet effet, l'OFDF peut faire dépendre le remboursement de l'impôt sur les importations de la preuve que le bien a bien été déclaré à l'étranger. Cette procédure reste toutefois une exception. De telles preuves ne sont exigées que si les organes de l'OFDF soupçonnent des abus de ce type.

2.5.4 Vérification des biens en retour

La vérification n'est pas obligatoire. Il n'y est toutefois renoncé que si l'identité entre le bien réexporté et celui qui a été importé à l'époque est prouvée par des justificatifs.

2.5.5 Emoluments pour le remboursement

Le remboursement donne lieu à la perception d'un émolument en vertu de l'ordonnance du 4 avril 2007 sur les émoluments de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (RS [631.035](#)).

2.5.6 Intérêt rémunérateur

L'art. 61 LTVA règle le paiement d'un intérêt rémunérateur. L'al. 1, let. b, de ce même article prévoit d'assortir d'un intérêt rémunérateur le remboursement de l'impôt sur les importations du fait de la réexportation selon l'art. 60 LTVA. Un intérêt rémunérateur est versé à compter du 61^e jour après la réception de la demande par l'OFDF pour autant que tous les documents nécessaires à la constatation des faits et à l'appréciation de la demande y aient été annexés (art. 61, al. 2, let. a, LTVA). Si des documents manquent, la période de 60 jours libre d'intérêts ne commence à courir qu'à partir de la réception de ceux-ci auprès de l'OFDF. Selon l'art. 108, let. c, LTVA, en relation avec l'art. 2 de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur ([RS 631.014](#)), les montants d'intérêts de moins de 100 francs ne sont pas versés.

2.6 Demandes a posteriori de remboursement de l'impôt sur les importations

Les demandes a posteriori de remboursement de l'impôt sur les importations doivent être présentées par écrit à l'OFDF dans les 60 jours qui suivent l'établissement de la décision de taxation à l'exportation avec laquelle les biens en retour ont été taxés selon le régime de l'exportation (art. 60, al. 4, LTVA). Lors d'une demande de ce type, il convient de présenter à l'OFDF tous les documents nécessaires à la constatation des faits, ainsi que la décision de taxation TVA.

Si la déclaration en vue du placement sous le régime de l'exportation n'a pas eu lieu, une demande a posteriori peut néanmoins être prise en considération si le droit douanier prévoit la taxation à l'exportation a posteriori.

Le délai est également réputé observé si le requérant a présenté la demande en temps utile à une autorité incompétente, (p. ex. AFC) (art. 21, al. 2 de la loi fédérale sur la procédure administrative).

Pour les biens qui ont été exportés selon le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif (par ex. dans l'espoir qu'ils puissent être réparés) et sont restés à l'étranger, le délai pour la présentation d'une demande de remboursement a posteriori commence à courir le jour où l'un des régimes douaniers cités a été apuré par une déclaration en vue du placement sous le régime de l'exportation, mais au plus tard le dernier jour du délai fixé pour l'apurement du régime.

Si un bien a été exporté selon le régime douanier de l'exportation en vue d'être réparé à l'étranger, et qu'il demeure définitivement à l'étranger parce que, notamment, il n'est plus réparable, le délai de remise d'une demande de remboursement a posteriori commence à courir le jour où l'expéditeur a reçu du fournisseur étranger la nouvelle selon laquelle le bien

ne peut plus être réparé et donc reste à l'étranger. Le remboursement n'est cependant possible que lorsque l'expéditeur ne reçoit pas de bien en remplacement du bien exporté (annulation de la livraison).

La vérification n'est pas une condition du remboursement. Ce dernier est aussi accordé pour un bien non vérifié lors de l'exportation si l'identité avec le bien exporté à l'époque ne fait aucun doute et si les autres conditions sont également remplies.

Veillez consulter le chiffre 2.5 pour davantage d'informations sur les documents à présenter, les émoluments et les intérêts rémunérateurs.