



Règlement 69-11

Perfectionnement sur le territoire suisse

Perfectionnement à l'étranger

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	Perfectionnement sur le territoire suisse	4
1.1	Importation selon le régime douanier du perfectionnement actif	4
1.1.1	Cas de figure.....	4
1.1.2	Base juridique	4
1.1.3	Raisons pour l'application du régime du perfectionnement actif	6
1.1.4	Importateur dans le régime douanier du perfectionnement actif	6
1.1.5	Marche à suivre lors de l'importation du bien selon le régime douanier du perfectionnement actif.....	7
1.1.5.1	Notions et procédure	7
1.1.5.2	Taxation selon le système de la suspension.....	7
1.1.5.3	Taxation selon la procédure de remboursement.....	8
1.1.6	Marche à suivre lors de l'exportation du bien avec apurement du régime douanier du perfectionnement actif	8
1.1.6.1	Déclaration en douane lors de l'exportation	8
1.1.6.2	Impôt sur les importations taxé selon le système de la suspension	8
1.1.6.3	Impôt sur les importations taxé selon la procédure de remboursement	8
1.1.7	Régime douanier du perfectionnement actif pas apuré ou apuré partiellement seulement	9
1.1.7.1	Cas de figure	9
1.1.7.2	Marche à suivre en cas de non-apurement du régime douanier du perfectionnement actif	9
1.1.7.3	Procédure en cas d'apurement partiel seulement du régime douanier du perfectionnement actif	9
1.1.7.4	Apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif	10
1.1.8	Régime douanier du perfectionnement actif apuré par la mise en libre pratique du bien	10
1.2	Mise en libre pratique en vue du perfectionnement.....	10
1.2.1	Cas de figure.....	10
1.2.2	Motifs de la mise en libre pratique du bien	11
1.2.3	Marche à suivre pour la mise en libre pratique du bien	11
1.2.4	Marche à suivre pour la réexportation du bien.....	11
2	Perfectionnement à l'étranger	11
2.1	Exportation sous le régime douanier du perfectionnement passif	11
2.1.1	Cas de figure.....	11
2.1.2	Base juridique	12
2.1.3	Biens de remplacement dans le trafic de réparation.....	13
2.1.4	Réparation sous garantie effectuée par le fournisseur ou réparation gratuite à titre de conciliation	14
2.1.5	Motifs justifiant l'application du régime douanier du perfectionnement passif	14
2.1.6	Marche à suivre en cas d'exportation et de réimportation de biens sous le régime douanier du perfectionnement passif.....	14
2.1.6.1	Exportation	14
2.1.6.2	Réimportation	15
2.1.7	Régime douanier du perfectionnement passif non apuré ou seulement partiellement apuré	16
2.1.7.1	Le bien est resté à l'étranger	16
2.1.7.2	Le bien est réintroduit dans le délai imparti.....	16
2.1.7.3	Le bien est réimporté hors du délai imparti ou le décompte n'est pas présenté à temps.....	17
2.2	Exportation en vue du perfectionnement à façon sous le régime douanier de l'exportation	17
2.2.1	Cas de figure.....	17
2.2.2	Base juridique	17

2.2.3	Biens de remplacement dans le trafic de réparation.....	19
2.2.4	Réparation sous garantie effectuée par le fournisseur ou réparation gratuite à titre de conciliation	19

1 Perfectionnement sur le territoire suisse

1.1 Importation selon le régime douanier du perfectionnement actif

1.1.1 Cas de figure

Un bien est importé temporairement sur le territoire suisse (trafic de perfectionnement actif) pour y être perfectionné (aussi réparation). À cet effet, il est placé sous le régime douanier du perfectionnement actif. Le bien est ensuite réexporté et le régime douanier du perfectionnement actif est apuré.

1.1.2 Base juridique

Quiconque veut importer des biens sous le régime douanier du perfectionnement actif doit avoir une autorisation de l'OFDF. L'autorisation peut être assortie de charges et prévoir notamment des restrictions quantitatives et temporelles (art. 59, al. 2 de la loi sur les douanes [LD]).

Un bien est importé pour perfectionnement quand il est censé être

- ouvert (le bien subsiste individuellement en tant qu'objet ; il est p. ex. mis en bouteille, conditionné, monté, assemblé ou incorporé) ;
- transformé (les caractéristiques essentielles du bien sont modifiées) ; ou
- réparé (le bien est remis en état de marché)

sur le territoire suisse.

Lorsqu'un bien est mis en libre pratique puis réexporté après un perfectionnement, les dispositions applicables sont celles décrites au chiffre 1.2.

Dans le domaine du régime douanier du perfectionnement actif, le droit douanier distingue deux procédures : celle de la suspension et celle du remboursement. La procédure appropriée doit être demandée dans la déclaration en douane (compétence : bureau de douane) ou est prescrite dans l'autorisation. Concernant l'impôt sur les importations, les dispositions suivantes sont applicables :

- système de la suspension

Selon l'art. 53, al. 1, let. j, LTVA, est exonéré de l'impôt sur les importations un bien qui est importé temporairement sur le territoire suisse en vue d'être travaillé à façon sur la base d'un contrat d'entreprise par une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA sur le territoire suisse, et qui est taxé selon le régime du perfectionnement actif avec obligation de paiement conditionnelle (système de la suspension ; art. 12 et 59 LD).

Selon cet article, les quatre critères ci-après doivent être remplis simultanément en vue de l'exonération dans le système de la suspension :

- importation du bien en vue d'être travaillé à façon sur la base d'un contrat d'entreprise ;

Selon le message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 (08.053 ; [FF 2008 6277](#)), la notion du « travail à façon », dans la perspective de l'impôt sur les importations, se définit comme suit (acception différente de celle du droit douanier) :

Dans l'optique de l'impôt sur les importations, on est en présence d'un travail à façon si un finisseur (entreprise chargée du perfectionnement) perfectionne un bien sur

mandat et pour le compte de la personne qui a mis à disposition ledit bien. Par conséquent, si une personne charge une autre personne de perfectionner un bien qu'elle a mis à sa disposition, c'est un contrat d'entreprise qui conduit à l'importation du bien en question. L'exécution de ce contrat d'entreprise constitue un travail à façon.

L'exonération dans le système de la suspension suppose que le bien soit importé sur la base d'un mandat de travail à façon. Cette condition n'est pas remplie si le bien est acheté, que ce soit par le finisseur, par un mandant sur le territoire suisse ou par un tiers sur le territoire suisse. Par exemple, si le finisseur achète le bien à l'étranger et l'importe temporairement pour le perfectionner, la taxation de l'impôt sur les importations ne repose pas sur le mandat de travail à façon, mais sur l'opération d'achat. Le cas échéant, la seule procédure applicable pour l'impôt sur les importations est celle du remboursement, pour autant qu'elle soit prévue par le droit douanier.

Dans le trafic de perfectionnement actif, pour les besoins de l'impôt sur les importations, l'importation de biens en vue d'une réparation sous garantie (réparation en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur) est traitée de la même manière que l'importation de biens en vue d'un perfectionnement à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise.

- le bien est importé par une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL ;

Cela signifie que l'entreprise qui effectue le travail à façon ou le mandant qui importe le bien temporairement sur le territoire suisse soit inscrit au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL (importateur, cf. ch. 1.1.4).

- le bien est importé temporairement sous le régime douanier du perfectionnement actif selon le système de la suspension ;

L'impôt sur les importations est assorti d'une obligation de paiement conditionnelle dans le système de la suspension (art. 59, al. 3, let. a, LD). Cela suppose que la perception de l'impôt sur les importations soit conditionnelle lors du placement sous le régime douanier du perfectionnement actif. L'impôt est alors perçu uniquement si le régime douanier du perfectionnement actif n'est pas apuré. Le système de la suspension ne peut être demandé lorsque le paiement de l'impôt sur les importations assorti de l'obligation de paiement conditionnelle semble compromis (art. 167, al. 2 de l'ordonnance sur les douanes). Le cas échéant, la seule procédure applicable est celle du remboursement.

- le régime douanier du perfectionnement actif est apuré.

L'impôt sur les importations assorti d'une obligation de paiement conditionnelle devient exigible si le régime n'est pas apuré.

- procédure de remboursement

Lorsque le système de la suspension est exclu parce que les conditions ne sont pas réunies, l'importation du bien est exonérée de l'impôt sur les importations si le bien est importé sur le territoire suisse pour perfectionnement actif selon la procédure de remboursement au sens des art. 12 et 59 LD (art. 53, al. 1, let. i, LTVA).

Selon cette base légale, l'importation d'un bien est franche d'impôt lorsque :

- le bien est importé selon le régime douanier du perfectionnement actif dans la procédure de remboursement ; et que
- le régime douanier du perfectionnement actif est apuré.

Dans la procédure de remboursement, l'exonération s'opère par la perception de l'impôt au moment de l'importation et son remboursement par l'office de surveillance au moment de l'apurement du régime. Le remboursement suppose que :

- l'assujetti ne puisse pas faire valoir intégralement l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, ou ne le puisse qu'en partie ; et que
- le régime douanier du perfectionnement actif soit apuré.

1.1.3 Raisons pour l'application du régime du perfectionnement actif

Le régime douanier du perfectionnement actif est pertinent lorsqu'un bien est importé temporairement pour être perfectionné et qu'il faut éviter une charge définitive de l'impôt sur les importations et/ou des droits de douane. Pour les importateurs qui ne peuvent pas faire valoir intégralement l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans leur décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, ou qui ne le peuvent qu'en partie, le régime douanier du perfectionnement actif constitue la seule possibilité d'éviter une charge fiscale définitive. Pour les biens mis en libre pratique pour perfectionnement, puis réexportés, le droit de la TVA ne prévoit en effet aucune possibilité de rembourser l'impôt sur les importations suite à la réexportation.

1.1.4 Importateur dans le régime douanier du perfectionnement actif

Lorsque les biens sont importés et que leur importation ne repose pas sur une livraison (c-à-d pas sur une vente, une location, etc.), mais par exemple sur la remise d'un bien en exécution d'un mandat, est réputée importateur selon les principes généraux applicables en la matière¹ la personne qui jouit du pouvoir de disposer économiquement du bien en son propre nom immédiatement après l'importation, c'est-à-dire la personne qui peut l'utiliser, le consommer ou le revendre en son propre nom.

En ce qui concerne l'importateur, les règles régissant les situations dans lesquelles un bien est importé temporairement aux seules fins d'être perfectionné, puis réexporté, sont les suivantes :

Le mandant n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL :

- Contrairement au principe évoqué ci-avant, l'importateur est le finisseur.

¹ Règlement 69-01, ch. 2.1.4

Le mandant est inscrit au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL :

- L'importateur est le mandant.

Les principes généraux concernant l'importateur sont applicables lorsque l'importation ne repose pas uniquement sur le mandat de perfectionnement, mais aussi sur la vente du bien à l'entreprise de perfectionnement, au mandant ou à un tiers sur le territoire suisse (cf. règlement 69-01, ch. 2.1.4).

1.1.5 Marche à suivre lors de l'importation du bien selon le régime douanier du perfectionnement actif

1.1.5.1 Notions et procédure

Une des conditions pour l'exonération selon l'art. 53, al. 1, let. j, LTVA (perfectionnement actif selon le système de la suspension) est que le bien à perfectionner soit importé pour être travaillé à façon. Si on est pas en présence d'un travail à façon, l'exonération est possible uniquement en vertu de l'art. 53, al. 1, let. i, LTVA (perfectionnement actif selon la procédure de remboursement). Pour davantage d'informations concernant le « travail à façon », cf. chiffre 1.1.2. Pour les besoins de l'impôt sur les importations dans le trafic de perfectionnement actif, l'importation de biens en vue d'une réparation sous garantie (réparation en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur) est traitée de la même manière que l'importation de biens en vue d'un perfectionnement à façon.

Conformément à l'art. 59 LD, l'impôt sur les importations peut être taxé comme suit dans le trafic de perfectionnement actif :

- taxation selon le système de la suspension ;
- taxation selon la procédure de remboursement.

L'office émetteur de l'autorisation va déterminer au cas par cas la manière de taxer l'impôt sur les importations (cf. ch. 1.1.5.2 et 1.1.5.3). La procédure de taxation de l'impôt sur les importations n'est pas dépendante de celle de la taxation des droits de douane, elle peut donc être différente (p. ex. prélèvement de l'impôt sur les importations selon le système de la suspension et des droits de douane selon la procédure de remboursement, et inversement).

1.1.5.2 Taxation selon le système de la suspension

La taxation de l'impôt sur les importations selon le système de la suspension n'est autorisée que si les conditions ci-après sont remplies simultanément :

- le bien est importé sur la base d'un contrat d'entreprise en vue d'être travaillé à façon (aussi réparation sous garantie / cf. ch. 1.1.5.1 ; l'importation ne doit pas reposer sur une vente au finisseur, au mandant sur le territoire suisse ou à un tiers sur le territoire suisse) ;
- le bien est importé par une personne inscrite au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL (art. 53, al. 1, let. j, LTVA) ;
- le paiement de l'impôt sur les importations assorti d'une obligation de paiement conditionnelle ne semble pas compromis (art. 167, al. 2, OD).

Lors de l'importation, il faut déclarer le bien au bureau de douane pour le placement sous le régime du perfectionnement actif. En outre, il faut demander la taxation de l'impôt sur les importations selon le système de la suspension. Lorsque les conditions sont remplies, l'impôt sur les importations est donc assorti d'une obligation de paiement conditionnelle, ce qui signifie qu'il ne doit être payé que lorsque le régime douanier du perfectionnement n'est pas apuré. Pour davantage d'informations concernant l'importateur dans la déclaration en douane, cf. chiffre 1.1.4.

1.1.5.3 Taxation selon la procédure de remboursement

Lorsque les conditions selon le chiffre 1.1.5.2 ne sont pas remplies, la seule procédure admise pour l'impôt sur les importations est celle du remboursement.

Lors de l'importation, il faut déclarer le bien au bureau de douane en vue du régime du perfectionnement actif. L'impôt sur les importations est assorti d'une obligation de paiement non conditionnelle (procédure de remboursement). Il se calcule sur la contre-prestation due pour le bien importé ou sur sa valeur marchande, au taux en vigueur au moment où naît la dette fiscale inconditionnelle. Pour davantage d'informations concernant l'importateur dans la déclaration en douane, cf. chiffre 1.1.4.

1.1.6 Marche à suivre lors de l'exportation du bien avec apurement du régime douanier du perfectionnement actif

1.1.6.1 Déclaration en douane lors de l'exportation

L'apurement du régime douanier du perfectionnement actif doit être demandé lors de l'exportation du bien.

1.1.6.2 Impôt sur les importations taxé selon le système de la suspension

L'apurement du régime douanier du perfectionnement actif rend caduque l'obligation de paiement conditionnelle. Comme l'impôt sur les importations n'a pas été perçu, il n'y a pas de remboursement.

Lorsque des déchets et des sous-produits résultant du perfectionnement restent sur le territoire suisse, il faut distinguer deux cas de figure :

- Les déchets ou les sous-produits sont détruits ;

Sur demande, les déchets et les sous-produits peuvent être détruits. La demande doit être présentée à l'office de surveillance avant l'échéance du délai de réexportation. L'office décide de la marche à suivre. Les biens détruits sont admis en franchise d'impôt.

- Les déchets ou les sous-produits ne sont pas détruits.

Les déchets et les sous-produits résultant du processus de perfectionnement qui restent sur le territoire suisse doivent être déclarés auprès de l'office de surveillance en vue de leur mise en libre pratique. À cet égard, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation due pour les déchets et sous-produits, ou sur leur valeur marchande, au taux en vigueur au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane en vue de la mise en libre pratique.

1.1.6.3 Impôt sur les importations taxé selon la procédure de remboursement

Si l'importateur peut déduire intégralement l'impôt sur les importations perçu lors de l'importation en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou avec l'AC FL, le remboursement de l'impôt sur les importations par l'OFDF n'entre pas en considération. Si l'importateur ne bénéficie pas de ce droit, l'office de surveillance de l'OFDF rembourse l'impôt sur les importations sur demande.

Le document remis par le bureau de douane au moment de l'exportation sert de preuve d'exportation à l'exportateur à l'égard de l'AFC ou de l'AC FL.

Les indications du chiffre 1.1.6.2 concernant les déchets et sous-produits s'appliquent par analogie au présent cas de figure.

1.1.7 Régime douanier du perfectionnement actif pas apuré ou apuré partiellement seulement

1.1.7.1 Cas de figure

Le régime du perfectionnement actif, selon lequel des biens ont été importés, n'a pas été apuré. Les motifs sont présentés au chiffre 1.1.7.2 ci-après.

1.1.7.2 Marche à suivre en cas de non-apurement du régime douanier du perfectionnement actif

Le régime douanier du perfectionnement actif est toujours considéré comme non apuré lorsque :

- le bien n'a pas été réexporté dans le délai prescrit ;
- le bien reste sur le territoire suisse sans qu'il n'y ait eu une demande de mise en libre pratique (excepté en cas de destruction sous surveillance douanière) ;
- aucune demande d'apurement du régime du perfectionnement actif n'a été présentée malgré la réexportation du bien ;
- le délai pour la présentation du décompte auprès de l'office de surveillance a été dépassé.

Lorsque la personne assujettie à l'obligation de déclarer n'apure pas le régime du perfectionnement actif, il convient de distinguer les deux cas de figure suivants :

- impôt sur les importations taxé selon le système de la suspension ;

L'impôt sur les importations assorti d'une obligation de paiement conditionnelle devient exigible. L'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande du bien au lieu de destination sur le territoire suisse au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en vue de la taxation selon le régime du perfectionnement actif. Cette date est également déterminante pour le taux de l'impôt à appliquer.

Veuillez consulter le chiffre 1.1.7.4 pour l'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif.

- impôt sur les importations taxé selon la procédure de remboursement ;

L'impôt sur les importations assorti d'une obligation de paiement inconditionnelle n'est pas remboursé.

Veuillez consulter le chiffre 1.1.7.4 pour l'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif.

1.1.7.3 Procédure en cas d'apurement partiel seulement du régime douanier du perfectionnement actif

- Calcul de l'impôt sur les importations dû selon le système de la suspension ;

Si le régime douanier du perfectionnement actif n'a pas été apuré pour une partie des biens, l'impôt sur les importations assorti d'une obligation de paiement conditionnelle sur lesdits biens devient exigible. Pour les biens dont le régime n'a pas été apuré en bonne et due forme, l'impôt sur les importations se calcule sur la valeur marchande au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane en vue de la taxation selon le régime du perfectionnement actif. Cette date est également déterminante pour le taux de l'impôt à appliquer.

Veillez consulter le chiffre 1.1.7.4 pour l'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif.

- Calcul de l'impôt sur les importations dû selon la procédure de remboursement.

L'impôt sur les importations assorti d'une obligation de paiement inconditionnelle n'est remboursé que pour les biens dont le régime douanier du perfectionnement actif a été apuré et dont l'importateur ne peut faire valoir intégralement l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, ou ne le peut qu'en partie.

L'impôt sur les importations à rembourser n'est pas déterminé sur la base de la valeur indiquée dans la décision de taxation en vue du régime douanier du perfectionnement actif. On procède plutôt de la manière suivante :

- l'impôt sur les importations dû sur le bien resté sur le territoire suisse est calculé (la contre-prestation versée par l'importateur ou la valeur marchande de ce bien doit être prouvée au moyen de documents appropriés) ;
- l'impôt sur les importations ainsi déterminé est déduit de celui qui a été perçu avec l'obligation de paiement inconditionnelle ;
- la différence est remboursée au requérant.

Veillez consulter le chiffre 1.1.7.4 en cas d'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif.

1.1.7.4 Apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif

Si la preuve est apportée après coup qu'un bien placé sous le régime douanier du perfectionnement actif a été exporté durant le délai fixé, le droit douanier prévoit la possibilité d'un apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif. La demande correspondante doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour le régime douanier du trafic de perfectionnement actif (art. 59, al. 4, LD).

En cas d'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement actif, l'impôt sur les importations perçu en trop n'est pas remboursé si l'assujetti à l'impôt peut le faire valoir intégralement en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL.

1.1.8 Régime douanier du perfectionnement actif apuré par la mise en libre pratique du bien

La mise en libre pratique d'un bien importé sous le régime douanier du perfectionnement actif donne lieu à une nouvelle date de naissance de la dette fiscale pour la taxation de l'impôt sur les importations. Celui-ci se calcule sur la contre-prestation versée pour le bien ou sur sa valeur marchande au moment où naît la dette fiscale lors de la mise en libre pratique. Cette date est également déterminante pour le taux de l'impôt à appliquer. La contre-prestation ou la valeur marchande doit être prouvée au moyen de documents appropriés.

1.2 Mise en libre pratique en vue du perfectionnement

1.2.1 Cas de figure

Un bien est temporairement introduit sur le territoire suisse en vue de son perfectionnement (aussi réparation). Lors de son importation, il est mis en libre pratique puis placé sous le régime douanier de l'exportation pour les besoins de sa réexportation.

1.2.2 Motifs de la mise en libre pratique du bien

La loi sur les douanes prévoit le placement du bien sous le régime douanier du perfectionnement actif pour les cas d'importation temporaire en vue du perfectionnement (art. 59 LD).

Un tel bien peut également être mis en libre pratique puis placé sous le régime douanier de l'exportation. Le choix peut être motivé par :

- une charge administrative moindre ;
- le défaut d'autorisation pour l'importation sous le régime douanier du perfectionnement actif ;
- l'interdiction du drawback dans les accords de libre-échange, qui suppose qu'une preuve d'origine ne puisse être établie lors de l'exportation des produits perfectionnés que lorsque les matières provenant de l'étranger utilisées pour le perfectionnement ont été mises en libre pratique ; ou
- le fait que le bien est déjà exempt de droits selon le tarif des douanes et que l'importateur peut faire valoir dans un décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL l'impôt sur les importations perçu à titre d'impôt préalable.

1.2.3 Marche à suivre pour la mise en libre pratique du bien

Le bien à importer doit être déclaré au bureau de douane en vue de la mise en libre pratique. L'impôt sur les importations est perçu au cours de cette procédure. Lorsque le bien est introduit temporairement en vue d'un travail à façon, l'impôt sur les importations est calculé sur la valeur marchande du bien. Si l'importation repose sur une vente (p. ex. lorsque l'entreprise de perfectionnement achète le bien à perfectionner), la contre-prestation fournie en échange du bien à perfectionner par l'importateur ou par une tierce personne à sa place est imposée. Pour autant qu'ils n'y soient déjà inclus, les frais de transport ou d'expédition du bien importé et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse s'ajoutent à la valeur marchande ou à la contre-prestation.

1.2.4 Marche à suivre pour la réexportation du bien

Le bien doit être déclaré en vue de son placement sous le régime douanier de l'exportation. La décision de taxation à l'exportation remise à cette occasion vaut preuve d'exportation à l'égard de l'AFC ou de l'AC FL.

Un remboursement par l'AFD de l'impôt sur les importations du fait de la réexportation du bien est exclu.

2 Perfectionnement à l'étranger

2.1 Exportation sous le régime douanier du perfectionnement passif

2.1.1 Cas de figure

Des biens sont exportés temporairement à l'étranger en vue de leur perfectionnement (par ex. ouvraison, réparation). Ils sont alors placés sous le régime douanier du perfectionnement passif (trafic de perfectionnement passif). Les biens exportés initialement sont réimportés ultérieurement et le régime douanier du perfectionnement passif est apuré.

Sous le régime douanier du perfectionnement passif, le droit douanier autorise, sous certaines conditions, le trafic fondé sur l'équivalence, qui admet le remplacement des biens exportés en vue du perfectionnement par des biens étrangers. Ceux-ci doivent être de mêmes quantité, état et qualité que les biens exportés. Si le trafic fondé sur l'équivalence est autorisé en vertu du droit douanier, il est également applicable à la définition de l'impôt sur les importations, puisqu'un décompte est obligatoire sous le régime douanier du perfectionnement passif et qu'il

faut prouver dans le trafic fondé sur l'équivalence que des biens étrangers de mêmes quantité, état et qualité sont utilisés. Le trafic fondé sur l'équivalence n'est pas autorisé dans le trafic de réparation.

2.1.2 Base juridique

Est franche d'impôt, en vertu de l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA, l'importation des biens

- visés aux art. 13 et 60 LD (régime douanier du perfectionnement passif) exportés en vue du perfectionnement passif à façon sur la base d'un contrat d'entreprise ; et
- renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse.

Sous réserve de l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA.

En revanche, conformément à l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA, la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur ces biens est soumise à l'impôt sur les importations. Elle est passible de cet impôt même si aucun matériel neuf n'a été ajouté aux biens. En vertu de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, la notion de «travaux» s'applique à tous les travaux effectués sur des biens, même si ceux-ci n'ont pas été modifiés, mais simplement examinés, étalonnés, réglés, contrôlés dans leur fonctionnement ou traités d'une autre manière.

Ce n'est pas la valeur marchande qui est imposée lors de la réimportation de ces biens, mais seulement la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur ces derniers (également la contre-prestation due pour tout matériel neuf ajouté, les coûts de transport des biens réimportés et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse). Les conditions suivantes doivent être remplies :

- les biens ont été exportés en vue du perfectionnement sur la base d'un contrat d'entreprise ;

Des biens sont acheminés à l'étranger pour perfectionnement lorsqu'ils sont :

- ouvrés (les biens subsistent individuellement en tant que tels ; c-à-d ils sont p. ex. mis en bouteille, conditionnés, montés, assemblés ou incorporés) ;
- transformés (les caractéristiques essentielles des biens sont modifiées) ; ou
- réparés (les biens sont remis en état de marche).

Pour que l'impôt sur les importations puisse être déterminé d'après cette disposition légale, 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 sur la base d'un contrat d'entreprise.

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. Lorsqu'une personne charge une autre personne à l'étranger de perfectionner des biens qu'elle lui confie, l'exportation de ces biens est effectuée dans le but de remplir un contrat d'entreprise. L'exécution de ce contrat est qualifiée de perfectionnement à façon (cf. ch. 1.1.2). On n'est en revanche pas en présence d'une exportation sur la base d'un contrat d'entreprise lorsque les biens sont exportés afin d'être réparés sous garantie (cf. ch. 2.1.4).

- les biens ont été exportés temporairement sous le régime douanier du perfectionnement passif ;

Lorsque les biens ont été exportés temporairement afin d'être perfectionnés à façon, non sous le régime douanier du perfectionnement passif, mais sous celui de l'exportation, et qu'ils ont ensuite été remis en libre pratique, ce sont les dispositions du chiffre 2.2 qui s'appliquent.

- les biens sont retournés à l'expéditeur sur le territoire suisse après apurement du régime douanier.

Lorsque le régime douanier du perfectionnement passif est apuré du fait de la réimportation, les biens exportés initialement doivent être retournés à l'expéditeur initial sur le territoire suisse. Il en va de même pour les biens provenant de l'étranger lorsque le trafic fondé sur l'équivalence est admis. Le régime douanier du perfectionnement passif doit être apuré.

Si le titulaire d'une autorisation a reçu l'autorisation nécessaire pour le trafic fondé sur l'équivalence, les biens exportés initialement peuvent être remplacés par des biens étrangers de mêmes quantité, état et qualité dans le cadre de la transformation / de l'ouvroison à l'étranger. Dans ce cas, les biens perfectionnés provenant de l'étranger vont à l'expéditeur sur le territoire suisse. Le trafic fondé sur l'équivalence n'est pas autorisé dans le cadre du trafic de réparation (cf. ch. 2.1.3).

En cas de réimportation sans apurement du régime douanier du perfectionnement passif, ce sont les dispositions du chiffre 2.1.7 qui s'appliquent.

L'imposition fondée sur l'art. 53, al. 1, let. k en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA n'est pas possible lorsque

- les biens sont vendus à l'entreprise de perfectionnement ou à un tiers ; ou
- les biens exportés ou, en cas de trafic fondé sur l'équivalence, les biens provenant de l'étranger ne sont pas retournés à l'expéditeur sur le territoire suisse après avoir été perfectionnés.

Dans ces cas, c'est l'intégralité de la contre-prestation due pour le produit compensateur (coûts des biens non perfectionnés + coûts de perfectionnement) ou la valeur marchande de ce dernier qui est imposée. Ce n'est qu'ainsi que l'on peut éviter des lacunes d'imposition. Si l'impôt était perçu uniquement sur la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens, l'acquéreur sur le territoire suisse pourrait importer des biens échappant partiellement à l'impôt.

2.1.3 Biens de remplacement dans le trafic de réparation

Si, dans le trafic de réparation, ce ne sont pas les biens exportés initialement et réparés, mais des biens de remplacement qui sont présentés à l'importation, le régime douanier du perfectionnement passif ne peut pas être apuré en bonne et due forme. En effet, le trafic fondé sur l'équivalence (dans lequel des biens provenant de l'étranger sont importés en lieu et place des biens exportés) n'est pas applicable au trafic de réparation. À l'importation de biens de remplacement, il faut, selon le cas, observer les règles suivantes :

- Biens de remplacement remis à titre onéreux : cf. les dispositions relatives à la réparation avec échange de biens² ;

² Voir règlement 69-03, ch. 5.4

- Biens de remplacement gratuits : cf. les dispositions relatives au remplacement sous garantie³ et les dispositions relatives au remplacement gratuit à titre de conciliation⁴.

2.1.4 Réparation sous garantie effectuée par le fournisseur ou réparation gratuite à titre de conciliation

Les réparations effectuées par le fournisseur en vertu de son obligation de garantie envers l'acquéreur font 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'une réparation resp. 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 importation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 2.1.2) ne sont pas remplies. Les biens que le fournisseur a réparés en vertu de son obligation de garantie sans facturer de contre-prestation supplémentaire peuvent cependant être réimportés en franchise sous certaines conditions.

Il faut distinguer des réparations sous garantie les cas de figure dans lesquels le fournisseur a effectué la réparation à titre de conciliation (p. ex. après que la période de garantie a pris fin) sans facturer de contre-prestation supplémentaire. Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, si bien que l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 2.1.2) est applicable. Puisque, dans les cas de conciliation, aucune contre-prestation supplémentaire n'est facturée pour la réparation effectuée, il est toléré de réimporter les biens en franchise.

2.1.5 Motifs justifiant l'application du régime douanier du perfectionnement passif

Lorsque des biens en libre pratique sont acheminés temporairement à l'étranger afin d'y être ouvrés, transformés ou réparés, le régime douanier du perfectionnement passif présente les avantages suivants par rapport au régime douanier de l'exportation :

Lorsque les biens exportés en vue du perfectionnement à façon sont placés sous le régime douanier du perfectionnement passif puis renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse moyennant l'apurement en bonne et due forme du régime, seule la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens est imposée lors de la réimportation. Il n'est pas nécessaire d'apporter de nouvelles preuves que les biens provenaient de la libre pratique. Ce régime offre également l'avantage de réduire ou supprimer la charge des redevances douanières sur les biens qui ne peuvent être réimportés en franchise de droits de douane.

L'application du régime douanier du perfectionnement passif s'explique également par le fait que le trafic fondé sur l'équivalence doit être appliqué en cas d'ouvroison / de transformation des biens à l'étranger. Ce trafic n'est pas admis lorsque les biens sont placés sous le régime douanier de l'exportation au moment de leur exportation en vue du perfectionnement à façon. Sous le régime douanier de l'exportation, ce sont les biens exportés initialement qui doivent être réimportés.

2.1.6 Marche à suivre en cas d'exportation et de réimportation de biens sous le régime douanier du perfectionnement passif

2.1.6.1 Exportation

Les biens à exporter doivent être déclarés au bureau de douane afin d'être placés sous le régime douanier du perfectionnement passif.

³ Voir règlement 69-02, ch. 22

⁴ Voir règlement 69-02, ch. 23

Quiconque entend exporter des biens sous le régime douanier du perfectionnement passif doit avoir une autorisation de l'OFDF. Cette autorisation peut être assortie de charges et prévoir notamment des restrictions quantitatives et temporelles (art. 60, al. 2, LD).

2.1.6.2 Réimportation

Une demande d'apurement du régime douanier du perfectionnement passif doit être déposée au moment de la réimportation des biens.

Lors de la réimportation, on distingue entre les procédures :

- le «système de la suspension» ; et
- le «système de la suspension simplifié».

Sous le système de la suspension, il faut remettre un décompte à l'office de surveillance dans les délais fixés dans l'autorisation. L'impôt sur les importations n'est pas perçu au moment de la réimportation, mais a posteriori, par l'office de surveillance. Il faut donc utiliser dans la déclaration en douane le taux de TVA «0 % - taxation fiscale a posteriori» (code e-dec 92).

Sous le système de la suspension simplifié (office délivrant l'autorisation : bureau de douane), l'impôt sur les importations est défini au moment de la réimportation. Il faut donc demander l'imposition dans la déclaration en douane.

Sous le régime douanier du perfectionnement passif, le droit douanier autorise, sous certaines conditions, le trafic fondé sur l'équivalence dans les trafics d'ouvroison et de transformation. 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 mêmes quantité, état et qualité que les biens exportés. Si le trafic fondé sur l'équivalence est autorisé en vertu du droit douanier, il est également applicable à la définition de l'impôt sur les importations, puisqu'un décompte est obligatoire sous le régime douanier du perfectionnement passif et qu'il faut prouver dans le trafic fondé sur l'équivalence que des biens étrangers de mêmes quantité, état et qualité sont utilisés. Le trafic fondé sur l'équivalence n'est pas autorisé dans le trafic de réparation.

Lors de la définition de l'impôt sur les importations, on distingue entre les travaux effectués à l'étranger sur les biens pour lesquels une contre-prestation est due et les travaux effectués gratuitement à l'étranger (p. ex. réparation sous garantie) :

- Une contre-prestation est due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens ;

La contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens est passible de l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. e, LTVA). Elle comprend également les coûts du matériel neuf éventuellement ajouté. À moins qu'ils n'y soient déjà inclus, les coûts de transport du bien réimporté et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse doivent être intégrés dans la contre-prestation. En vertu de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, la notion de «travaux» s'applique à tous les travaux effectués sur des biens, même si ceux-ci n'ont pas été modifiés, mais simplement examinés, étalonnés, réglés, contrôlés dans leur fonctionnement ou traités d'une autre manière.

- Aucune contre-prestation n'est due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur (p. ex. réparation sous garantie) ;

Si les travaux ont été effectués gratuitement à l'étranger en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur, les biens n'ont pas été exportés en vue du perfectionnement à façon

sur la base d'un contrat d'entreprise. Toutefois, l'importation en franchise est possible sous certaines conditions⁵.

- Aucune contre-prestation n'est due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens à titre de conciliation ;

Si les travaux ont été effectués gratuitement à l'étranger à titre de conciliation (aucune obligation de garantie du fournisseur), les biens ont été exportés en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Dans ces cas, l'importation en franchise est possible⁶.

- Retour à l'expéditeur de biens non perfectionnés.

Si des biens ont été exportés sous le régime douanier du perfectionnement passif en vue du perfectionnement à façon (également réparation) et que les travaux n'aient pas été effectués ou aient échoué pour une raison quelconque (par ex. travaux non rentables, réparation infructueuse), ce sont les mêmes principes qui s'appliquent. Si 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 (y compris les frais relatifs au transport des biens importés et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse). Si aucune contre-prestation n'est due, aucun impôt sur les importations n'est perçu. Lorsqu'il n'y a pas eu de perfectionnement ou de réparation, mais que l'importateur doit s'acquitter d'une contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens, ces coûts sont soumis à l'impôt sur les importations.

2.1.7 Régime douanier du perfectionnement passif non apuré ou seulement partiellement apuré

2.1.7.1 Le bien est resté à l'étranger

Lorsque le régime douanier du perfectionnement passif ne peut être apuré parce que le bien est resté à l'étranger, les principes suivants s'appliquent :

À l'échéance du délai imparti pour la réimportation du bien, l'AFC et l'AC FL reconnaissent comme preuve définitive de l'exportation définitive la décision de taxation dans le régime douanier du perfectionnement passif.

2.1.7.2 Le bien est réintroduit dans le délai imparti

Lors de la réimportation du bien dans le délai imparti, la taxation a été demandée par erreur selon le régime douanier de la mise en libre pratique, de sorte que l'apurement du régime douanier du perfectionnement passif n'a pas été sollicité.

L'impôt sur les importations perçu en trop lors de la réimportation est restitué lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- l'importateur ne peut faire valoir intégralement l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, ou ne le peut qu'en partie ; et
- l'OFDF autorise l'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement passif (art. 60. al. 4, LD).

⁵ Voir règlement 69-02, ch. 22

⁶ Voir règlement 69-03, ch. 8.2

La contre-prestation due au titre de travaux effectués sur le bien à l'étranger (y compris la contre-prestation pour d'éventuels matériels neufs) est soumise dans tous les cas à l'impôt sur les importations.

Lorsque la législation douanière ne prévoit pas d'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement passif, il reste éventuellement une possibilité de réimportation en franchise d'impôt conformément aux dispositions de l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA ; dans ce cas également, la contre-prestation due au titre de travaux effectués sur le bien à l'étranger est soumise à l'impôt sur les importations. Pour des informations complémentaires, cf. chiffre 2.2. Un trop-perçu d'impôts sur les importations, acquitté en raison du non-apurement du régime douanier du perfectionnement passif, n'est remboursé que si l'importateur ne peut le faire valoir intégralement en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, ou ne le peut qu'en partie.

2.1.7.3 Le bien est réimporté hors du délai imparti ou le décompte n'est pas présenté à temps

Lorsque le régime douanier du perfectionnement passif ne peut être apuré parce que le bien est réimporté hors du délai imparti par ce régime, ou parce que le décompte n'est pas présenté à temps dans le système de la suspension, les principes suivants s'appliquent :

Lorsque la législation douanière ne prévoit pas d'apurement a posteriori du régime douanier du perfectionnement passif, il reste éventuellement une possibilité de réimportation en franchise d'impôt conformément aux dispositions de l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA ; dans ce cas également, la contre-prestation due au titre de travaux effectués sur le bien à l'étranger est soumise à l'impôt sur les importations. Pour des informations complémentaires, cf. chiffre 2.2. Un trop-perçu d'impôts sur les importations, acquitté en raison du non-apurement du régime douanier du perfectionnement passif, n'est remboursé que si l'importateur ne peut le faire valoir intégralement en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'AFC ou l'AC FL, ou ne le peut qu'en partie.

2.2 Exportation en vue du perfectionnement à façon sous le régime douanier de l'exportation

2.2.1 Cas de figure

Sur la base d'un contrat d'entreprise, des biens sont temporairement exportés en vue du perfectionnement à façon (aussi réparation), puis renvoyés à leur expéditeur sur le territoire suisse. Lors de leur exportation, ils sont placés sous le régime douanier de l'exportation tandis que leur réimportation est effectuée sous celui de la mise en libre pratique.

Lorsque l'exportation ne se justifie par aucun des motifs évoqués, et que les biens placés sous le régime douanier de l'exportation sont ensuite réimportés sans avoir été modifiés, les dispositions régissant les biens indigènes en retour⁷ peuvent éventuellement s'appliquer.

2.2.2 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt, en vertu de l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA, les biens qui ont été exportés en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise sous le régime douanier de l'exportation (art. 61 LD) et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse, sous réserve de l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA. Ces bases juridiques ne sont pas applicables lorsque les biens exportés ont été remplacés par d'autres biens à l'étranger, dans le cadre du perfectionnement à façon. Cette règle est également valable quand on a utilisé des biens de mêmes quantité, état et qualité.

⁷ Voir règlement 69-07, ch. 1

Conformément à l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA, la contre-prestation due pour les travaux (art. 3, let. d, ch. 2, LTVA) effectués à l'étranger sur ces biens est soumise à l'impôt sur les importations. Elle est passible de cet impôt même si aucun matériau neuf n'a été ajouté aux biens. En vertu de l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA, la notion de «travaux» s'applique à tous les travaux effectués sur des biens, même si ceux-ci n'ont pas été modifiés, mais simplement examinés, étalonnés, réglés, contrôlés dans leur fonctionnement ou traités d'une autre manière.

Ce n'est pas la valeur marchande qui est imposée lors de la réimportation de ces biens, mais seulement la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur ces derniers (y compris la contre-prestation due pour tout matériel neuf ajouté et les coûts de transport des biens réimportés et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse). Les trois conditions suivantes doivent être simultanément remplies :

- les biens ont été exportés en vue du perfectionnement sur la base d'un contrat d'entreprise ;

Des biens sont acheminés à l'étranger pour y être perfectionnés lorsqu'ils sont :

- destinés à y être ouvrés (les biens subsistent individuellement en tant que tels ; ils sont par ex. conditionnés, montés, assemblés ou incorporés) ;
- transformés (les caractéristiques essentielles des biens sont modifiées) ; ou
- réparés (les biens sont remis en état de marche).

Pour que l'impôt sur les importations puisse être déterminé d'après cette disposition légale, 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 sur la base d'un contrat d'entreprise. 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. Lorsqu'une personne charge une autre personne à l'étranger de perfectionner des biens qu'elle lui confie, l'exportation de ces biens est effectuée dans le but de remplir un contrat d'entreprise. L'exécution de ce contrat est qualifiée de perfectionnement à façon. On n'est en revanche pas en présence d'une exportation sur la base d'un contrat d'entreprise lorsque les biens sont exportés afin d'être réparés sous garantie (cf. ch. 2.2.4).

- les biens ont été exportés sous le régime douanier de l'exportation ;
- les biens retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse et y sont mis en libre pratique.

Au moment de leur réimportation, les biens doivent retourner à l'expéditeur initial sur le territoire suisse. Le trafic fondé sur l'équivalence, qui prévoit le remplacement à l'étranger des biens exportés par des biens de mêmes quantité, état et qualité, n'est pas admis dans cette procédure. Après avoir été perfectionnés à façon à l'étranger, les mêmes biens doivent être réimportés.

L'imposition fondée sur l'art. 53, al. 1, let. l, LTVA en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA n'est pas possible lorsque :

- les biens sont vendus à l'entreprise de perfectionnement ou à un tiers ; ou
- les biens ont été remplacés par d'autres à l'étranger ; ou
- les biens ne retournent plus à leur expéditeur sur le territoire suisse lors de la réimportation.

Dans ces cas, c'est l'intégralité de la contre-prestation due pour le produit compensateur (coûts des biens non perfectionnés + coûts de perfectionnement) ou la valeur marchande de ce dernier qui est imposée. Ce n'est qu'ainsi que l'on peut éviter des lacunes d'imposition. Si l'impôt était perçu uniquement sur la contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens, l'acquéreur sur le territoire suisse pourrait importer des biens échappant partiellement à l'impôt.

2.2.3 Biens de remplacement dans le trafic de réparation

Si, après l'exportation de biens pour réparation, ce ne sont pas les biens exportés et réparés, mais des biens de remplacement qui sont présentés à l'importation, l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA n'est pas applicable, car ce ne sont pas les mêmes biens qui retournent à l'expéditeur. A l'importation de biens de remplacement, il faut, selon le cas, observer les règles suivantes :

- Biens de remplacement remis à titre onéreux : voir les dispositions relatives à la réparation avec échange de biens⁸ ;
- Biens de remplacement gratuits : voir les dispositions relatives au remplacement sous garantie⁹ et les dispositions relatives au remplacement gratuit à titre de conciliation¹⁰.

2.2.4 Réparation sous garantie effectuée par le fournisseur ou réparation gratuite à titre de conciliation

Les réparations effectuées par le fournisseur en vertu de son obligation de garantie envers l'acquéreur font 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 importation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA ne sont pas remplies. Les biens que le fournisseur a réparés en vertu de son obligation de garantie sans facturer de contre-prestation supplémentaire peuvent cependant être réimportés en franchise sous certaines conditions.

Il faut distinguer des réparations sous garantie les cas de figure dans lesquels le fournisseur a effectué la réparation à titre de conciliation (par ex. après que la période de garantie a pris fin) sans facturer de contre-prestation supplémentaire. Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, si bien que l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA est applicable. Puisque, dans les cas de conciliation, aucune contre-prestation supplémentaire n'est facturée pour la réparation effectuée, il est toléré de réimporter les biens en franchise.

⁸ Voir règlement 69-03, ch. 5

⁹ Voir règlement 69-02, ch. 22

¹⁰ Voir règlement 69-02, ch. 23