

**2021 III/3**

Extrait de l'arrêt de la Cour I  
dans la cause A. Ltd contre Direction générale des douanes  
A-6843/2018 du 23 décembre 2020

**Remboursement de la TVA à l'importation.****Art. 60 LTVA. Art. 11 LD.**

1. Conformément à l'art. 60 LTVA, la TVA perçue à l'importation peut être remboursée si les conditions d'une déduction de l'impôt préalable ne sont pas remplies et que les biens non modifiés sont réexportés sans avoir été préalablement remis à un tiers et sans avoir été utilisés auparavant (let. a). Si le bien a été utilisé en Suisse, alors le remboursement n'est possible qu'en raison d'une annulation de la livraison et il convient de tenir compte de la perte de valeur subie du fait de l'utilisation (let. b; consid. 3.4).
2. L'interprétation de l'art. 60 LTVA, en lien avec l'art. 11 LD, permet de constater que le régime du remboursement a été instauré en 1995. Il prévoyait de rétablir la situation existant avant l'importation (consid. 3.5.1).
3. Le fardeau de la preuve s'agissant de la condition de « l'utilisation en Suisse » est supporté par la personne qui prétend au remboursement. La notion d'« utilisation » ne suppose pas nécessairement une perte de valeur de la marchandise importée (consid. 4.1 et 4.7).
4. Le droit suisse dispose de sa propre notion de TVA, elle-même liée à une histoire législative propre. On ne saurait tordre le sens que lui a donné le législateur au nom d'une éventuelle euro-compatibilité (consid. 5.2.2).

**Rückerstattung der bei der Einfuhr erhobenen Mehrwertsteuer.****Art. 60 MWSTG. Art. 11 ZG.**

1. Gemäss Art. 60 MWSTG kann die bei der Einfuhr erhobene Mehrwertsteuer zurückerstattet werden, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug fehlen und die Gegenstände ohne vorherige Übergabe an eine Drittperson und ohne vorherige Ingebrauchnahme unverändert wieder ausgeführt werden (Bst. a). Wurden die Gegenstände im Inland in Gebrauch genommen, so

ist eine Rückerstattung nur wegen Rückgängigmachung der Lieferung möglich, wobei die durch den Gebrauch eingetretene Wertverminderung zu berücksichtigen ist (Bst. b; E. 3.4).

2. Die Auslegung von Art. 60 MWSTG in Verbindung mit Art. 11 ZG ergibt, dass die Rückerstattungsregelung 1995 eingeführt wurde und die Wiederherstellung des Zustandes vor der Einfuhr bezweckt (E. 3.5.1).
3. Die Beweislast für die Voraussetzung der « Ingebrauchnahme im Inland » liegt bei der Person, welche die Rückerstattung beantragt. Der Begriff der « Ingebrauchnahme » setzt nicht unbedingt eine Wertverminderung der eingeführten Ware voraus (E. 4.1 und 4.7).
4. Das schweizerische Recht verfügt über einen eigenen Mehrwertsteuerbegriff mit einer eigenen legislativen Entwicklungsgeschichte. Die Bedeutung, welche ihm der Gesetzgeber verliehen hat, darf nicht im Namen einer eventuellen Eurokompatibilität verdreht werden (E. 5.2.2).

#### Restituzione dell'IVA riscossa sull'importazione.

##### Art. 60 LIVA. Art. 11 LD.

1. Secondo l'art. 60 LIVA, l'IVA riscossa sull'importazione può essere restituita se le condizioni per la deduzione dell'imposta precedente non sono date e i beni sono riesportati inalterati senza essere stati oggetto di una precedente fornitura a un terzo e senza essere stati utilizzati (lett. a). Se il bene è stato utilizzato in Svizzera, un rimborso è possibile soltanto se la fornitura è stata annullata e tenendo conto della perdita di valore subita in seguito all'utilizzazione (lett. b; consid. 3.4).
2. Dall'interpretazione dell'art. 60 LIVA in combinazione con l'art. 11 LD si evince che il regime della restituzione è stato introdotto nel 1995. Esso mirava a ripristinare la situazione esistente prima dell'importazione (consid. 3.5.1).
3. L'onere della prova riguardante la condizione dell'« utilizzazione in Svizzera » incombe alla persona che chiede la restituzione. Il concetto di « utilizzazione » non presuppone necessariamente una perdita di valore della merce importata (consid. 4.1 e 4.7).

**4. Il diritto svizzero dispone di un concetto proprio dell'IVA, legato ad una propria storia legislativa. Il senso attribuitogli dal legislatore non può essere distorto in nome di un'eventuale compatibilità con il diritto europeo (consid. 5.2.2).**

La société A. Ltd (ci-après: recourante) est une société ayant son siège à l'étranger, dont l'actionnaire unique et ayant droit économique est B. Celui-ci habite un chalet en Suisse, immeuble dont il est propriétaire.

La recourante a acquis une sculpture et deux tableaux (ci-après respectivement: tableau 1 et/ou tableau 2), qui seraient entrés dans un port franc sis en Suisse. Le tableau 2 y aurait été montré à quelques occasions.

Avant d'être envoyés au chalet de B., la sculpture, le tableau 1 et le tableau 2 (ci-après conjointement: les œuvres d'art) ont été adressés à la société C. SA ayant son siège en Suisse, cette société étant indiquée par la recourante comme sa représentante fiscale sur les documents.

La recourante et B. ont conclu un « consignement agreement », soit un accord de consignation avec effet au 1<sup>er</sup> mai 2012.

Le 22 septembre 2015, les œuvres d'art ont fait l'objet d'un contrat de vendeur (seller's agreement) entre la recourante et une société de vente aux enchères internationale. Elles ont ensuite toutes été retournées à cette fin au port franc suisse où leur exportation hors du territoire douanier suisse a définitivement eu lieu.

La recourante a été immatriculée en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) entre novembre 2002 et septembre 2008. En date du 10 novembre 2009, elle a demandé à l'Administration fiscale des contributions (AFC) à être ré-immatriculée. Par décision du 6 janvier 2015, l'AFC a refusé l'assujettissement de la recourante et sa réinscription au registre de la TVA.

Par lettres des 21 décembre 2015 et 17 février 2016, la recourante a déposé deux demandes de remboursement de la TVA à l'importation des œuvres pour cause de réexportation, demandes que la Direction d'arrondissement des douanes responsable a refusées par décisions des 14 mars et 16 mars 2016.

Par décision du 14 novembre 2018, la Direction générale des Douanes (DGD, ci-après également: autorité inférieure) a rejeté les recours de la recourante.

Par mémoire du 3 décembre 2018, la recourante a interjeté recours contre la décision du 14 novembre 2018 de la DGD.

*Extrait des considérants:*

**2.**

**2.1** Le litige consiste en l'espèce à déterminer si la recourante peut se fonder sur l'art. 60 LTVA (RS 641.20) pour obtenir le remboursement de l'impôt dont elle s'est acquittée lors de l'importation des trois œuvres d'art, au motif que ces œuvres, vendues à (...) en fin d'année (...) ont été réexportées hors du territoire douanier suisse. Cette disposition prévoit en effet que « l'impôt perçu à l'importation est remboursé si les conditions d'une déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28 ne sont pas réunies et que l'une des conditions suivantes est remplie: a. les biens non modifiés sont réexportés sans avoir été préalablement remis à un tiers dans le cadre d'une livraison sur le territoire suisse et sans avoir été utilisés auparavant; b. les biens ont été utilisés sur le territoire suisse mais sont réexportés en raison de l'annulation de la livraison; [...] ».

**2.2–2.3 (...)**

**3.**

**3.1** La LTVA est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. RO 2009 5203; Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 [ci-après: Message TVA]). Elle s'applique donc à la présente cause, qui a pour objet des importations d'œuvres d'art qui se sont produites les 20 mai 2011, 27 février 2013 et 11 février 2014. L'actuelle LTVA remplace l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: aLTVA) entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et abrogée au 31 décembre 2009 (cf. RO 2000 1300; art. 110 LTVA). Entre le 1<sup>er</sup> janvier 1995 et l'entrée en vigueur de l'aLTVA, l'impôt sur la consommation était régi par l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (cf. RO 1994 1464; ci-après: OTVA 1995).

La Confédération perçoit ainsi, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (improprement désigné en français comme une *taxe* – TVA), qui a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (cf. art. 1 LTVA). Ce but est au surplus détaillé dans le message du Conseil fédéral (cf. Message TVA, FF 2008 6277, 6301 ss et 6328).

**3.2** Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA). Indépendamment de tout droit de douane, l'importation de biens, y compris de services et les droits y afférents, est soumise à la TVA sous réserve de celles franches d'impôt énumérées à l'art. 53 LTVA (cf. ATF 144 II 293 consid. 3.1; art. 52 al. 1 LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que celui de l'impôt en matière de droit de douane (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18.05.2020]; A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition, un acte à titre onéreux ([entgeltliches] Umsatzgeschäft) n'étant pas requis (cf. arrêt A-957/2019 consid. 2.2 [...]; REGINE SCHLUCKEBIER in: MWSTG Kommentar, 2<sup>e</sup> éd. 2019, art. 60 n<sup>o</sup> 1; Rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national concernant l'initiative parlementaire « Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling] », FF 1996 V 701, 789 [ci-après: Rapport TVA]).

**3.3** Selon l'art. 60 al. 1 LTVA, l'impôt perçu à l'importation est remboursé sur demande si les conditions d'une déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 28 LTVA ne sont pas réunies et que les biens non modifiés *sont réexportés* sans avoir été préalablement remis à un tiers dans le cadre d'une livraison sur le territoire suisse et sans avoir été utilisés auparavant (let. a). Si le bien a été utilisé en Suisse, alors le remboursement n'est possible qu'en raison d'une annulation de la livraison et il convient de tenir compte de la perte de valeur subie du fait de l'utilisation (let. b). Pour que cet impôt soit effectivement remboursé, deux conditions supplémentaires doivent être réunies, non litigieuses en l'espèce: la réexportation doit avoir eu lieu dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt a été perçu et il doit s'agir du même bien qui avait été importé (cf. art. 60 al. 2 LTVA).

D'un point de vue formel, les demandes de remboursement doivent être présentées lorsque les biens sont déclarés pour le régime de l'exportation. Les demandes de remboursement ultérieures peuvent être prises en considération si elles sont remises par écrit à l'Administration fédérale des

douanes dans les 60 jours qui suivent l'établissement du document d'exportation avec lequel les biens ont été taxés selon le régime de l'exportation (cf. art. 60 al. 4 LTVA). Ces conditions sont en l'espèce remplies, ce qui n'est du reste pas remis en cause par l'autorité inférieure.

**3.4** Le remboursement pour cause de réexportation selon l'art. 60 LTVA peut s'appliquer dans deux situations qui doivent être distinguées, à savoir d'une part, lorsque l'objet est réexporté *sans avoir été utilisé en Suisse* (let. a), et d'autre part, lorsque l'objet, bien qu'ayant été utilisé en Suisse, est réexporté *suite à l'annulation de la livraison* (let. b). Il en découle que si le bien a été utilisé en Suisse, un remboursement ne peut intervenir que pour autant que sa livraison ait été annulée. Dès lors qu'aucune annulation de livraison ne s'est produite en l'espèce, seule l'hypothèse de l'art. 60 al. 1 let. a LTVA est ici envisageable.

L'art. 60 al. 1 let. a LTVA n'est cependant applicable que si les trois conditions suivantes sont réunies de manière cumulative: il doit d'abord s'agir d'une *réexportation*, d'un bien qui n'a pas été *remis à un tiers dans le cadre d'une livraison* et enfin qui n'a pas été *utilisé en Suisse*. Les parties sont en litige uniquement sur le point de savoir si les trois œuvres d'art ont été effectivement utilisées en Suisse ou pas, en particulier au vu de leur nature, mais ne remettent pas en cause les deux premières conditions. Toutefois, compte tenu de son pouvoir d'examen entier, le Tribunal contrôlera également la question de la réexportation, admettant ainsi, comme l'autorité inférieure et la recourante, que les marchandises n'ont pas été remises à un tiers dans le cadre d'une livraison en Suisse au sens de l'art. 3 let. d LTVA.

### 3.5

**3.5.1** En premier lieu, pour que le remboursement de l'impôt acquitté lors de l'importation soit accordé, il est nécessaire, à teneur du texte légal, que le bien ait été « réexporté ». C'est à juste titre que la recourante avance que lorsqu'une disposition légale n'est pas claire, il convient d'en déterminer la portée exacte en l'interprétant.

**3.5.2** A cet égard, il sied d'appliquer le pluralisme pragmatique instauré par le Tribunal fédéral et ainsi de ne privilégier aucune méthode d'interprétation concernant l'art. 60 LTVA.

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la

règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (cf. ATF 145 V 354 consid. 5.1; 140 III 315 consid. 5.2.1 et réf. cit.; 131 II 562 consid. 3.5; arrêt du TAF A-3061/2018 du 4 juin 2019 consid. 2.3.3). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal fédéral adopte une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité (cf. ATF 140 III 315 consid. 5.2.1 et réf. cit.; arrêt A-3061/2018 consid. 2.3.3). Si plusieurs interprétations sont admissibles, il convient de choisir celle qui est conforme à la Constitution. En effet, même s'il ne peut pas examiner la constitutionnalité des lois fédérales (cf. art. 191 Cst.) le Tribunal fédéral part de l'idée que le législateur fédéral ne propose pas de solution incompatible avec la Constitution, à moins que le contraire ne résulte clairement de la lettre ou de l'esprit de la loi (cf. ATF 131 II 562 consid. 3.5; arrêt A-3061/2018 consid. 2.3.3).

**3.5.3** L'administration et le juge sont assurément tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent les normes fiscales, afin de respecter les impératifs de suprématie et de réserve de la loi qui découlent du principe de légalité. Il s'agit, en particulier, d'éviter que ne soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (cf. ATF 131 II 562 consid. 3.4 et réf. cit.). Toutefois, sous réserve de ces limites, les normes fiscales peuvent et doivent être interprétées de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif (cf. ATF 131 II 562 consid. 3.4 et réf. cit.; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7<sup>e</sup> éd. 2016, p. 29; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht*, vol. I, 9<sup>e</sup> éd. 2001, p. 151; RYSER/ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse [impôts directs]*, 2002, p. 71; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 2<sup>e</sup> éd. 1998, p. 101).

**3.5.4** L'interprétation littérale de l'art. 60 LTVA dont l'intitulé est « Remboursement pour cause de réexportation » (« Rückerstattung wegen Wiederausfuhr; Restituzione per riesportazione ») ainsi que les conditions d'application de cette norme ne permettent pas de déterminer d'emblée ce qu'est une réexportation. (...) on ne peut pas en déduire de manière définitive, à ce stade, qu'il conviendrait de comprendre ce terme comme un retour dans le pays d'où il provient ou auprès de la même personne. Il convient ainsi de déterminer le but de cette disposition et la volonté du législateur en se référant notamment aux travaux préparatoires (interprétations historique et téléologique).

**3.5.5** Sur un plan historique, il faut voir que le remboursement de la TVA à l'importation en cas de réexportation a été introduit pour la première fois à l'art. 74 OTVA 1995 (...).

Lors de l'adoption de l'OTVA 1995, le Département fédéral des finances avait commenté cette disposition de la manière suivante: « Le 1<sup>er</sup> alinéa traite le cas des marchandises en retour [Retourwaren, dans la version allemande] importées de l'étranger et que le *destinataire renvoie à son expéditeur à l'étranger*. Cette disposition constitue le pendant de l'article 67, lettre i et correspond à la réglementation de l'article 16, 2<sup>e</sup> alinéa LD. Son but est de rétablir la situation existant avant l'importation. Le remboursement est subordonné à la condition que la demande en soit faite et que la déduction de l'impôt préalable selon l'article 29 ne soit pas possible. En outre, les biens importés de l'étranger doivent être renvoyés à l'expéditeur sans changement, c'est-à-dire sans avoir été utilisés ou livrés encore une fois dans le pays, notamment en cas de refus des biens, d'annulation de la transaction ou d'impossibilité de vente. [...] » (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA], FF 1994 III 534, 592).

Cette disposition imaginée sous le régime de l'OTVA 1995 a été reprise ensuite dans le cadre de l'aTVA, en particulier à l'art. 81 let. a aLTVA, dont la teneur était identique sur le plan matériel à l'actuel art. 60 LTVA sous réserve de certaines modifications rédactionnelles pour des motifs de clarification (p. ex., la remise à un tiers ne doit plus nécessairement découler d'un contrat entraînant une livraison: cf. Message TVA, FF 2008 6277, 6381).

**3.6** L'art. 60 LTVA peut également être interprété en tenant compte de la législation douanière.

**3.6.1** En effet, l'art. 60 LTVA (art. 81 aLTVA) est le pendant de l'art. 11 al. 1 LD (cf. art. 16 al. 2 de l'ancienne loi fédérale du 1<sup>er</sup> octobre 1925 sur les douanes [aLD, RO 42 307]) respectivement ces dispositions sont étroitement liées, ce dernier permettant un remboursement des droits de douane perçus à l'importation pour les « marchandises étrangères retournées en l'état, dans les trois ans, à l'expéditeur sur territoire douanier étranger » (cf. arrêt du TAF A-2758/2017 du 2 mai 2018 consid. 2; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 25 septembre 2002, in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération (JAAC) 67.45 consid. 3c (ci-après: ZRK 2002-039); Message TVA, FF 2008 6277, 6381; SCHLUCKEBIER, op. cit., art. 60 n° 1; NICOLAS

SCHALLER et al., TVA annotée, 2005, art. 81 p. 327; DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, p. 233 n° 1).

**3.6.2** L'art. 11 al. 1 LD (cf. art. 16 al. 2 aLD) concerne ainsi un remboursement des droits de douane acquittés lors de l'importation en cas de retour de marchandises étrangères pour cause de refus ou de résiliation. La distinction avec la TVA réside notamment dans le fait que dans le cadre de l'art. 11 LD, il n'y a naturellement pas d'exclusion en cas de déduction de l'impôt préalable, le système du droit douanier ne connaissant pas une telle déduction (cf. ZRK 2002-039 consid. 3c; SCHLUCKEBIER, op. cit., art. 60 n° 5). Historiquement, cette disposition a été introduite dans le droit douanier car il manquait une base légale afin de donner expressément la possibilité du remboursement des droits de douane acquittés pour les marchandises étrangères, retournées intactes à l'expéditeur respectivement des marchandises réacheminées dans le pays de provenance, suite à la rupture du contrat, voire si les marchandises étaient restées invendues (cf. ATF 102 Ib 340 consid. 1; ATAF 2015/37 consid. 3.2.6; Message du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2004 517, 546 s.; Message du 4 janvier 1924 concernant la révision de la loi fédérale sur les douanes du 28 juin 1893, FF 1924 I 21, 32 s.). Dans ce cadre, la jurisprudence précitée a précisé que le terme d'expéditeur ne devait pas être compris au sens étroit mais comprenait également le renvoi à l'adresse d'un tiers, si celui-ci est effectué par ordre et pour le compte de l'expéditeur ou dans le cadre de marchandises volées restituées à leur propriétaire légitime. En revanche, le Tribunal fédéral a clairement établi que le retour de la marchandise à l'étranger ne devait pas résulter d'un autre marché que celui qui est à l'origine de l'importation (cf. ATF 102 Ib 340 consid. 3a; ATAF 2015/37 consid. 3.2.6; SCHLUCKEBIER, op. cit., art. 60 n° 16; METZGER, op. cit., p. 233 n° 1 et 4). Ces éléments sont par ailleurs reflétés dans les informations d'ordre technique pour les démarches à entreprendre lors du passage à la douane que l'autorité inférieure publie sur son site internet. A cet égard, il découle de la publication 18.86 concernant le remboursement des redevances d'entrée du fait de la réexportation du 1<sup>er</sup> mai 2018, éd. 2010, ch. 1 p. 3, < <https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/documentation/publications.html> >, consulté le 9.12.2020, qui concerne tant l'art. 11 LD que l'art. 60 LTVA, que des redevances sont remboursées sur demande lorsqu'elles ont été perçues sur des biens étrangers en retour (« Rückgegenständen; beni esteri di ritorno ») à certaines conditions.

**3.6.3** Ainsi, le législateur a, dans le cadre de la loi sur les douanes, souhaité codifier un cas de « révision » spécifique de la décision de taxation

douanière lorsqu'une marchandise en provenance de l'étranger est retournée à son expéditeur suite à une invalidation du contrat, et ainsi de permettre le rétablissement de la situation avant importation. Cela a pour conséquence que le retour du bien ou de la marchandise, effectué sur une nouvelle base contractuelle respectivement qui a pour objet un nouveau transfert du pouvoir de disposition économique, ne peut pas bénéficier du remboursement.

**3.7** Il résulte ainsi de l'interprétation de la disposition topique que le terme de réexportation vise bien le cas du retour à l'expéditeur et non pas n'importe quelle sortie du territoire douanier. Ainsi, le but de l'art. 60 LTVA est de rétablir la situation avant importation, à savoir lorsque la marchandise est retournée à l'expéditeur (« Retourware ») comme si l'importation n'avait jamais eu lieu. Le retour ne peut être opéré vers une autre destination (autre pays) ou une autre personne que l'expéditeur que pour autant que cela soit fait pour son compte et sur la base du même marché que celui à l'origine de l'importation. En ce sens, si l'exportation est effectuée sur la base d'un autre marché, il ne s'agit alors pas d'un cas de réexportation au sens de l'art. 60 LTVA qui vise bien d'une certaine manière à « réviser » la décision de taxation de l'importation de telle sorte que l'importation n'ait jamais eu lieu.

**3.8** Dans sa décision du 14 novembre 2018, l'autorité inférieure a implicitement admis qu'il s'agissait d'un cas de réexportation et a ainsi analysé les conditions d'application de l'art. 60 LTVA, sur la base desquelles elle a retenu que le bien avait été « utilisé » en Suisse, par B., ce qui est contesté par la recourante. Compte tenu des éléments présentés ci-dessus, la Cour de céans doute que la condition de la réexportation soit remplie en l'espèce. En effet, il ressort des faits établis que la recourante a fait importer les œuvres d'art en Suisse, après les avoir laissées un certain temps au port franc de ([...]). Selon les documents douaniers transmis par la recourante, elles auraient été d'abord transportées respectivement envoyées à la société C. SA ayant son siège à (...), avant d'être envoyées au chalet de B., comme indiqué par la recourante ([...]). Par la suite, la recourante a fait exporter les œuvres d'art en France, aux Etats-Unis et en Grande-Bretagne, suite à leur vente par le biais de la société Christie's ([...] »). Il apparaît ainsi douteux que l'exportation des trois œuvres d'art ait visé le retour à la situation antérieure, respectivement un retour à l'expéditeur étranger. Certes, c'est bien la recourante, société sise à l'étranger, qui était l'importatrice initiale des œuvres puis l'exportatrice lors de leur sortie du territoire. Certes encore, les décisions d'exportation indiquent la recourante à la fois comme

expéditrice et comme destinataire, mais cela tient au fait que les œuvres d'art devaient être vendues par le biais de Christie's. Il est rappelé qu'en matière de vente d'œuvres d'art, le recours à une maison de ventes aux enchères se caractérise par des exigences élevées en matière de discrétion et de retenue quant à l'apparition vers l'extérieur, de sorte qu'il n'est pas surprenant que le nom du réel destinataire sur ladite documentation douanière ne figure pas mais celui de la maison d'enchères (cf. ATF 138 II 251 consid. 4.3.2; arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 3.5.1). Quoiqu'il en soit, il apparaît comme douteux de pouvoir admettre que les œuvres d'art ont été réexportées sur la base du même marché que celui à l'origine de l'importation, compte tenu de l'ensemble des éléments de faits. Cependant, compte tenu du fait que – comme l'a retenu l'autorité inférieure – les autres conditions d'application de cette disposition légale ne sont pas remplies (cf. ci-dessous, consid. 4), cette question peut être laissée ouverte en l'espèce.

4. L'autorité inférieure a refusé le remboursement dans le cas d'espèce en indiquant que les œuvres d'art en cause avaient été *utilisées en Suisse* au sens de l'art. 60 al. 1 let. a LTVA, empêchant ainsi le remboursement de la TVA acquittée à l'importation, ce que la Cour de céans doit confirmer sur la base des motifs qui vont suivre.

4.1 La Cour souligne au préalable que, contrairement à ce que soutient la recourante, le fardeau de la preuve dans le cadre de l'application de l'art. 60 LTVA n'est pas supporté par l'autorité inférieure au motif qu'elle restreint un droit au remboursement, mais bien par la recourante qui requiert la suppression d'une charge fiscale. En effet, en droit fiscal, le principe du fardeau de la preuve, ancré d'une manière générale à l'art. 8 CC, veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5; arrêt du TF 2C\_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1). Ainsi, il revient à celui qui s'est acquitté de la TVA à l'importation et qui souhaite en obtenir le remboursement de démontrer que les conditions de l'art. 60 LTVA sont effectivement remplies, même si ce dernier n'est pas assujetti au sens de l'art. 10 LTVA mais uniquement au sens de l'art. 51 LTVA. Indépendamment de ce qui précède, il serait délicat d'attendre des autorités douanières qu'elles prouvent, pour chaque bien importé puis ré-exporté, lesquels ont été utilisés en Suisse avant une demande de remboursement de la TVA. Cela reviendrait presque à demander aux autorités douanières de « surveiller » des biens entrés sur le territoire suisse. Partant,

le fardeau de la preuve est supporté par la recourante à qui il revient de démontrer que les œuvres d'art n'avaient pas été utilisées sur le territoire suisse.

**4.2** Comme déjà indiqué, l'art. 60 LTVA permet le remboursement de l'impôt perçu à l'importation, à condition que les biens soient réexportés « sans avoir été utilisés auparavant ». Cette condition est réputée ne plus être réalisée lorsqu'un objet a été utilisé sur le territoire suisse aux fins pour lesquelles il avait été importé (cf. ZRK 2002-039 consid. 3b et 3c/bb; SCHLUCKEBIER, op. cit., art. 60 n° 7; METZGER, op. cit., p. 233 n° 3; Rapport TVA, FF 1996 V 701, 797). Un bien importé dans le but de le vendre ne signifie pas encore qu'il a été utilisé, tout comme une marchandise qui aurait été consignée ou déposée dans un entrepôt appartenant à l'importateur. Cependant, l'importation à des fins de démonstrations, d'essai, d'exposition, de travaux doit être considérée comme une utilisation, et ce même si le bien est ensuite réexporté respectivement retourné à son expéditeur (cf. ZRK 2002-039 consid. 3c/bb; SCHLUCKEBIER, op. cit., art. 60 n° 7).

**4.3** En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante a effectué les actes suivants en rapport avec les trois œuvres d'art dont elle était propriétaire: les tableaux 1 et 2 sont dans un premier temps restés plus de 26 mois (du [...] au [...]), respectivement plus de dix mois (du [...] au [...]) au port franc de (...) où ils ont été par ailleurs exposés et montrés. Par la suite, ces deux tableaux ont été importés et envoyés au chalet de B., pour des périodes de 18 mois et 19 jours (du [...] au [...]) respectivement de 30 mois et deux jours (du [...] au [...]). La sculpture, quant à elle, a été importée et est restée en Suisse 50 mois et 14 jours (du [...] au [...]). Lorsque ces trois œuvres d'art se trouvaient au chalet de B., elles ont été montrées et exposées, à tout le moins s'agissant des tableaux, lors de deux soirées en date du (...) et du (...). Il est également établi que la recourante a conclu un contrat de consignment avec son actionnaire unique et ayant droit économique B. (...). Enfin, il a été jugé que pour les périodes fiscales ici litigieuses, la recourante n'exerçait pas d'activité pouvant être qualifiée d'entrepreneuriale (...).

**4.4** Les œuvres ont ainsi été laissées en dépôt auprès de l'actionnaire de la recourante qui pouvait les utiliser et les exposer librement à teneur de contrat pendant des périodes de temps non négligeables, soit entre une année et demie, et plus de quatre ans. Savoir si elles n'ont été exposées qu'à deux reprises (...) et laissées sinon dans un coffre-fort, ou au contraire qu'elles ont servi à l'ornement continu du chalet de B. pendant toute la

période n'est pas déterminant lorsque, comme en l'espèce, une œuvre d'art est entreposée respectivement gardée par un particulier qui a le statut d'actionnaire unique et d'ayant droit économique. Dans ce sens, il y a lieu de retenir que les biens ont été utilisés dès lors que l'actionnaire de la recourante pouvait librement en jouir dans sa sphère privée. Le fait pour la recourante de laisser la possibilité à son actionnaire de jouir des œuvres d'art, ce qui peut intervenir non seulement par leur contemplation, mais aussi par la simple possibilité de pouvoir les contempler, permet d'admettre en l'espèce que les biens ont été utilisés en Suisse ensuite de leur importation. Retenir le contraire viderait de son sens la disposition légale dans son application aux œuvres d'art. Considérer en effet que la mise à disposition – certes par un contrat de dépôt, mais liant une société à son actionnaire unique et autorisant ce dernier à en user librement et gratuitement – d'une œuvre d'art ne revient pas à l'utiliser en Suisse, postulerait d'une impossibilité conceptuelle « d'utiliser une œuvre art ». L'interprétation proposée par la recourante aurait ainsi pour conséquence que tout un chacun pourrait prétendre n'avoir jamais fait usage du bien importé à des fins personnelles et de consommation, sans réelle vérification possible par les autorités douanières.

**4.5** Le délai de cinq ans prévu dans la disposition légale pour réexporter le bien ou la marchandise ne permet pas de modifier l'interprétation qui vient d'être exposée. Il faut en effet garder à l'esprit que ce délai de cinq ans – certes plutôt long – est applicable tant dans l'hypothèse de l'art. 60 al. 1 let. a LTVA que dans celle de la let. b dans laquelle une utilisation est admise (cf. ci-dessus, consid. 3.3). Ainsi, il ne permet guère de qualifier la notion d'utilisation puisqu'il s'applique aussi dans des situations dans lesquelles les biens ont été utilisés. D'une manière générale, plus la durée depuis l'importation est importante, plus il faudra être restrictif sur une absence d'utilisation. Pour ce qui est de la let. a – soit le cas d'espèce – le respect du délai de cinq ans ne préjuge en rien du respect de l'absence d'utilisation.

**4.6** Le fait que c'est bien la recourante qui a pris à charge les frais liés à l'exposition des œuvres d'art en vue de leur vente lors des deux soirées organisées au chalet de B. n'y change rien non plus. Les diverses factures adressées par B. pour les dépenses liées à l'entreposage du bien ainsi qu'aux diverses soirées organisées dans son chalet à ([...]) découlent en effet du contrat liant ces parties. Cette facturation n'indique rien sur l'utilisation des œuvres entre leur importation et leur sortie du territoire suisse.

Il en va de même de l'argumentation de la recourante consistant à retenir que la norme ne trouverait jamais application et serait vidée de son sens si l'on considérait déjà une éventuelle ou supposée utilisation privée comme suffisante. Au contraire, le Tribunal est d'avis, au vu de la constellation du cas d'espèce, que l'aspect privé d'un dépôt, d'un entreposage, respectivement d'une importation tend à retenir que le bien a été utilisé, contrairement à un entreposage, dans des locaux expressément prévus à cet effet ou dans un cadre professionnel. De plus, le fait qu'un bien est importé et envoyé auprès de l'actionnaire unique et ayant droit économique est déjà un élément à lui seul qui permet de supposer une utilisation contraire à l'art. 60 LTVA. En effet, la Cour de céans peine à concevoir pourquoi, si ce n'est pour les utiliser, les œuvres n'auraient pas pu être laissées au port franc de (...), sans importation. C'est d'autant plus le cas que les tableaux sont restés entreposés dans un premier temps au port franc de (...) où ils auraient pu être respectivement exposés et montrés. Il est relevé à cet égard que le port franc de (...) est adapté au stockage et à l'exposition d'œuvres d'art.

**4.7** La recourante soutient encore que la notion d'utilisation en Suisse doit être comprise uniquement dans le sens d'une utilisation qui affecte la valeur de ces biens. L'interprétation proposée par la recourante sur ce point ne peut être suivie. Les conditions d'application des let. a et b de l'art. 60 al. 1 LTVA sont distinctes, de telle sorte que la question de la perte de valeur n'a de pertinence que dans le cadre de la let. b, soit lorsque le bien a été utilisé, non applicable en l'espèce (cf. ci-dessus, consid. 3.3 et 3.5.5). Le prétendu lien clair entre les termes d'utilisation et de la perte de valeur, comme le prétend la recourante, n'est ainsi pas pertinent pour déterminer la notion d'utilisation. En effet, soutenir que l'utilisation d'un bien nécessiterait qu'il perde de la valeur du fait de cet usage restreint par trop le sens de la disposition légale. Ce sens n'est valable que pour les biens consommables qui précisément perdent de la valeur lorsqu'on les utilise. Au contraire, des marchandises comme des œuvres d'art, mais aussi tout autre bien auquel le cours du temps ou une cotation de marché peut faire perdre de la valeur, ne pourraient – à suivre la recourante – jamais être utilisées au sens de l'art. 60 al. 1 let. a LTVA. La recourante ne saurait ainsi détourner le but de cette disposition au regard de la notion de la perte de valeur (cf. art. 60 let. b LTVA) sur la base de la spécificité du marché de l'art dans lequel les biens peuvent prendre beaucoup de valeur.

**4.8** La recourante invoque aussi dans ce cadre que l'importation des œuvres n'avait que pour but leur vente, preuve en serait le fait qu'elles ont

été montrées en vue d'une vente éventuelle à un cercle de connaisseurs. Or, le but de l'importation n'est pas déterminant au regard de la condition d'une absence d'utilisation en Suisse. Ainsi, il n'est pas exclu (compte tenu également de l'interprétation faite par la Cour de céans de la notion de ré-exportation, cf. ci-dessus, consid. 3.7 s.) que le but de l'importation subisse un changement. En outre, le fait que, comme l'allègue la recourante, elle ait effectivement poursuivi le but de les vendre et les ait montrées à cette fin, ne permet pas encore d'exclure l'utilisation sur le sol suisse. Ainsi, si ce n'est pas le fait de les exposer en vue de leur vente qui relève de l'utilisation des œuvres, cette exposition ne saurait empêcher la Cour d'admettre que par ailleurs les œuvres ont été utilisées.

**4.9** Au vu de l'interprétation de l'art. 60 LTVA retenue par la Cour de céans, les trois œuvres doivent être considérées comme ayant été utilisées sur le territoire suisse, dès lors que l'actionnaire unique de la recourante pouvait en disposer pour lui-même et était libre d'en disposer dans sa résidence privée de sorte à satisfaire son intérêt personnel.

**5.** Il convient encore de traiter les autres griefs en lien avec l'interprétation de l'art. 60 LTVA invoqués par la recourante à l'égard de la décision attaquée. La recourante soutient en effet qu'en retenant que les œuvres d'art avaient été utilisées, la décision attaquée aurait retenu une interprétation de cette notion qui serait contraire aux principes de la neutralité de l'impôt, du lieu d'imposition au lieu du destinataire (cf. consid. 5.1) et générerait un nouveau cas d'imposition incompatible avec le droit européen (cf. consid. 5.2). Elle serait au surplus contraire au principe de proportionnalité et arbitraire dans son résultat (cf. consid. 5.3).

**5.1** S'agissant de la neutralité de l'impôt et du principe d'imposition au lieu du destinataire, il sied de relever ce qui suit.

**5.1.1** La neutralité concurrentielle est un principe supérieur ancré à l'art. 1 al. 3 let. a LTVA (anciennement art. 1 al. 2 aLTVA) qui existait déjà sous le régime de l'OTVA 1995. Cette neutralité concurrentielle est réalisée si la charge fiscale finale est toujours identique, quel que soit le chemin par lequel le bien ou la prestation de services est parvenu au consommateur. Plus précisément, la TVA doit être neutre dans ses effets, c'est-à-dire qu'elle doit être générale et frapper toutes les marchandises et prestations de services sur territoire indigène d'une manière égale. Le but de la TVA étant de frapper la consommation finale, cet impôt doit traiter de façon égale les entreprises qui effectuent des prestations comparables (cf. ATF 125 II 326 consid. 6a; 124 II 193 consid. 8a et réf. cit.; ATAF 2008/63

consid. 4.4.2.1; 2007/23 consid. 2.2; ALOIS CAMENZIND et al., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3<sup>e</sup> éd. 2012, p. 62 ss). Le législateur et l'administration doivent veiller à ce que la TVA soit en fin de compte supportée par le consommateur final (principe du transfert de l'impôt) et que l'entreprise, qui est l'assujettie en droit, n'ait pas une partie de l'impôt à payer, faute de l'avoir entièrement transféré (cf. Rapport TVA, FF 1996 V 701, 715). Par ailleurs, la neutralité concurrentielle vise les contribuables, soit les personnes assujetties à la TVA. Il résulte de ce qui précède que l'art. 60 LTVA doit être appliqué de manière à ne pas modifier les conditions de la concurrence entre assujettis.

Sous l'aLTVA, le principe de neutralité de l'impôt était rattaché à celui de la neutralité concurrentielle et ces principes étaient même considérés comme des synonymes par la jurisprudence et une partie de la doctrine (cf. DIEGO CLAVADETSCHER, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 1 LTVA n° 95). Toutefois, ces deux principes n'ont pas le même champ d'application, bien qu'ils poursuivent un but similaire. Le principe de neutralité de l'impôt vise prioritairement l'exonération des entreprises alors que celui de la neutralité concurrentielle vise à éviter toute restriction dans la concurrence entre entreprises (cf. CLAVADETSCHER, op. cit., art. 1 n° 96 et réf. cit.; CAMENZIND et al., op. cit., p. 64). Le principe de neutralité ne génère cependant aucun droit subjectif direct au profit du contribuable et s'adresse en premier lieu au législateur et à l'administration mais également au juge (cf. arrêt du TF 2A.81/2005 du 7 février 2006 consid. 6.3; ATAF 2008/63 consid. 4.4.2.2; Message TVA, FF 2008 6277, 6453; Rapport TVA, 1996 V 701, 715).

**5.1.2** Or, en l'espèce, la recourante a été considérée comme non assujettie au motif qu'elle n'exerçait pas d'activité entrepreneuriale (cf. arrêt du TF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018 confirmant l'arrêt A-4783/2015). Elle soutient que la solution de l'autorité inférieure, par son interprétation trop large de la notion d'utilisation en Suisse, revient à imposer l'importation des biens lorsqu'ils arrivent en Suisse, tout en refusant le remboursement de la TVA au moment de la sortie des biens du territoire, ce qui représenterait une double charge fiscale, puisque ces biens seront à nouveau imposés dans le pays de leur destination finale. Une telle interprétation large de la notion d'utilisation en Suisse, pour refuser le droit au remboursement en cas de réexportation, contreviendrait au principe de la neutralité de l'impôt et de l'imposition au lieu du destinataire.

Toutefois, il n'en est rien. Les effets décrits par la recourante sont encourus par toutes les œuvres d'art importées en Suisse par des consommateurs finaux qui supportent la TVA à l'importation et ne peuvent la déduire en cas de revente à l'étranger. La charge fiscale latente ainsi créée est, si ce n'est pas inhérente au système, à tout le moins conforme à celui-ci. En permettant à l'art. 60 LTVA une forme de « révision » de la décision initiale de taxation lors de l'importation, le législateur n'avait certainement pas à l'esprit que tout consommateur puisse réexporter des marchandises importées en ouvrant le droit au remboursement. Selon l'approche proposée par la recourante, il conviendrait d'appliquer la disposition de l'art. 60 LTVA même si un consommateur est un collectionneur et qu'il procéderait à des importations et exportations à titre privé et non à titre commercial. Or, non seulement la recourante ne saurait invoquer directement le principe de neutralité, mais surtout la notion d'utilisation telle que retenue dans la décision faisant l'objet du recours, et cautionnée ci-avant (cf. ci-dessus, consid. 4), ne viole en rien cet impératif législatif. Dès lors qu'elle est qualifiée de non assujettie à la TVA, la recourante est dans la même situation qu'un consommateur final. Dans cette constellation, une importation de l'étranger des œuvres d'art litigieuses a, comme pour n'importe quel consommateur, déclenché l'impôt sur les importations et leur revente subséquente, une réexportation neutre sous l'angle de la TVA. C'est bien plutôt à l'inverse, à savoir si la réexportation ultérieure devait ouvrir le droit au remboursement, que la recourante se trouverait dans une situation privilégiée par rapport aux autres consommateurs finaux.

La décision entreprise ne viole ainsi aucunement le principe de neutralité de l'impôt.

**5.2** Pour ce qui est du grief tiré de l'absence de compatibilité avec le droit européen de la décision attaquée, il est relevé ce qui suit.

**5.2.1** Le Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA traduit « la nécessité de veiller à la compatibilité de la TVA suisse avec le système de l'UE », de même que l'intention d'« éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt » (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.3.3; Message TVA, FF 2008 6277, 6314 s.). A ce titre, la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347/1 du 11.12.2006 (ci-après: Directive 2006/112/CE), qui a été modifiée à de nombreuses reprises, constitue l'instrument de référence en droit communautaire (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.3.3). Cette Directive 2006/112/CE regroupe notamment la Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière

d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, JO L 145/1 du 13.06.1977, dont l'objet était de créer une base d'imposition uniforme des assujettis dans les Etats membres et qui a servi d'inspiration à l'OTVA 1995 (cf. FF Message TVA, 2008 6277, 6313 s.). Toutefois, la Suisse n'étant pas membre de l'UE, la Directive 2006/112/CE n'est naturellement pas directement applicable et la Suisse peut continuer à définir son propre droit en matière de TVA (cf. Message TVA, FF 2008 6277, 6424). Les tribunaux suisses, en particulier le Tribunal fédéral, ne sont ainsi aucunement liés par les interprétations données par les autorités des Etats membres ou la Cour de justice de l'Union européenne quand bien même ils pourraient s'en inspirer. Il convient même dans certains cas de se distancier de l'interprétation de certains tribunaux des Etats membres (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.4.6; 124 II 193 consid. 6a).

**5.2.2** Concrètement, la recourante montre que le système en vigueur dans les Etats membres de l'Union européenne permet un remboursement de principe de l'impôt acquitté lors de l'importation à toute personne qui exporte ultérieurement un bien. Ce remboursement n'est en principe conditionné qu'au dépôt d'une demande formelle, sans autre preuve que celle du paiement de la TVA à l'importation, et éventuellement à la condition de la preuve du paiement de la TVA dans le pays de destination. Elle en conclut que l'art. 60 LTVA en Suisse devrait également être interprété dans le sens d'un remboursement lors des exportations sans condition trop restrictive.

C'est toutefois le lieu de rappeler que si la Suisse peut, certes, s'inspirer de la législation européenne en matière de TVA, elle n'est aucunement liée par celle-ci. Cela ressort par ailleurs expressément de la jurisprudence du Tribunal fédéral citée par la recourante ([...]). Or, dans la mesure où le droit suisse dispose de sa propre notion, elle-même liée à une histoire législative propre, on ne saurait tordre le sens que lui a donné le législateur au nom d'une éventuelle euro-compatibilité. On relèvera au surplus que les relations entre Etats membres de l'Union européenne en matière de TVA répondent à des impératifs spécifiques qui ne sont directement transposables au cas de la Suisse. Par conséquent, l'interprétation éventuellement plus large d'un remboursement en cas de réexportation que prévoirait le droit européen ne permet pas non plus d'admettre le grief de la recourante sur ce point.