

Les œuvres d'art

Edition 2007

Valable: 01.05.2007 au 31.12.2009

Editeur:
Administration fédérale des douanes AFD
Direction générale des douanes
Monbijoustrasse 40
3003 Berne

sekretariat.ozd-mehrwertsteuer@ezv.admin.ch

www.ezv.admin.ch



TABLE DES MATIÈRES

1	Remarques préliminaires	3
2	Procédure de placement sous régime douanier	3
2.1	Annonce en vue du placement sous régime douanier.....	3
2.2	Placement sous régime douanier à l'importation	3
2.3	Placement sous régime douanier à l'exportation	3
3	Répercussions de l'accord UNESCO	4
3.1	Droits de douane à l'importation	4
3.2	TVA sur l'importation de biens	4
4	Détermination de la TVA.....	4
5	Objet de la TVA.....	4
6	Exonération de la TVA ; importations d'œuvres d'art par des artistes-peintres et sculpteur.....	4
6.1	Base juridique	4
6.2	Oeuvres d'art.....	5
6.3	Artiste-peintre et sculpteur	5
6.4	Œuvre d'art exécutée personnellement	6
6.5	Introduit dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part	6
6.5.1	En général.....	6
6.5.2	L'artiste a vendu l'œuvre d'art et il existe par conséquent un contrat d'achat au moment de l'importation de l'œuvre.....	6
6.5.3	L'œuvre d'art n'est pas vendue et elle appartient donc encore à l'artiste au moment de l'importation.....	7
6.6	Contre-prestation pour les travaux exécutés à l'étranger sur des œuvres d'art d'artistes-peintres ou de sculpteurs sur mandat de leur part.....	8
6.7	Documentation	8
6.8	Vue d'ensemble des importations franches d'impôt	8
6.9	Vue d'ensemble des importations imposables.....	10
7	Exonération de TVA; objets d'art et d'exposition pour les musées.....	11
8	Exonération de TVA ; importations de travaux et d'œuvres par des artistes	12
9	Exonération de TVA ; exportation selon le régime douanier de l'admission temporaire	12
10	Exonération de TVA ; importation selon le régime douanier de l'admission temporaire	12
11	Exonération de TVA ; importation d'un bien d'origine suisse en retour.....	13
12	Calcul de la TVA	13
13	Paiement de la TVA	13
14	Remboursement de la TVA perçue à l'importation pour cause de réexportation du bien.....	14
15	Compétence.....	14

1 Remarques préliminaires

Le présent chiffre traite de manière approfondie des particularités résultant du transfert d'œuvres d'art en territoire suisse. Elle contient donc les dispositions relatives à la TVA sur l'importation de telles oeuvres. En outre, elle traite de quelques aspects de droit douanier importants lors de cette imposition.

2 Procédure de placement sous régime douanier

2.1 Annonce en vue du placement sous régime douanier

La personne assujettie à l'obligation de déclarer (importateur, exportateur, transitaire, agence en douane, etc.) doit amener les biens qu'elle transporte définitivement ou temporairement en Suisse ou à l'étranger (œuvres d'art, objets de collection, etc.) au bureau de douane d'entrée ou de sortie et les y annoncer en vue du placement sous régime douanier.

Le placement sous régime douanier ne peut en principe être effectué que durant les heures d'ouverture pour les marchandises de commerce. Ces heures varient d'un bureau de douane à l'autre. Des renseignements peuvent être obtenus auprès du bureau de douane d'entrée ou de sortie. Les heures d'ouverture sont également publiées dans l'internet (www.douane.admin.ch / Page d'accueil / Liste des offices / Heures d'ouverture et adresses des offices de douane).

2.2 Placement sous régime douanier à l'importation

Si un bien provenant de l'étranger est introduit dans le territoire suisse, la personne assujettie à l'obligation de déclarer (p. ex. la personne assujettie à l'obligation de conduire les marchandises, la personne chargée de la déclaration en douane, etc.) doit déclarer le bien au bureau de douane d'entrée en vue du placement sous régime douanier. Selon la destination douanière possible, le bien doit être placé dans un dépôt franc sous douane ou sous un régime douanier. On peut choisir p. ex. les régimes douaniers suivants:

- mise en libre pratique: le bien est destiné à rester dans le territoire suisse;
- régime de l'admission temporaire: après utilisation sur le territoire suisse (p. ex. pour exposition, tentative de vente), le bien est réexporté.

La déclaration en douane doit contenir les indications nécessaires pour la taxation (désignation de la marchandise, numéro de tarif, poids, contre-prestation ou valeur marchande au premier lieu de destination sur territoire suisse, taux d'impôt, etc.). Les justificatifs de valeur (p. ex. facture, contrat) doivent être joints à la déclaration.

Lorsqu'un importateur fait amener le bien en Suisse par un tiers, il ne peut être certain que le placement sous régime douanier sera effectué correctement que s'il donne à la personne chargée de la déclaration des instructions précises et lui transmet préalablement les justificatifs nécessaires (factures, contrats, etc.).

La déclaration en douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer. C'est à l'importateur qu'il appartient de choisir la procédure qui est financièrement la plus favorable.

2.3 Placement sous régime douanier à l'exportation

Si un bien provenant de la libre circulation est acheminé à l'étranger, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit déclarer le bien en vue du placement sous régime douanier. Selon la destination douanière, elle peut choisir p. ex. un des régimes douaniers suivants pour le placement sous régime douanier:

- régime de l'exportation: le bien est destiné à l'étranger;
- régime de l'admission temporaire: après utilisation à l'étranger (p.ex. pour exposition, tentative de vente), le bien est réimporté.

3 Répercussions de l'accord UNESCO

3.1 Droits de douane à l'importation

Aux termes de l'annexe B de l'accord UNESCO, les oeuvres d'art et les objets de collection de caractère éducatif, scientifique ou culturel sont exonérés de droits de douane s'il s'agit de produits d'un Etat contractant.

3.2 TVA sur l'importation de biens

L'accord UNESCO n'empêche pas un Etat contractant de percevoir d'autres redevances sur les biens importés. Celles-ci ne doivent pas être plus élevées que celles grevant directement ou indirectement des produits indigènes similaires. Les opérations réalisées avec de tels biens sont passibles de la TVA sur territoire suisse. La TVA grevant les importations sur territoire Suisse est donc due même sur les œuvres admises en franchise de droits de douane en vertu de l'accord UNESCO.

4 Détermination de la TVA

La législation douanière est applicable à l'impôt sur l'importation d'un bien dans la mesure où la LTVA ne contient pas ses propres dispositions (art. 72 LTVA). Au sujet du déroulement régime douanier, la LTVA ne contient pas de réglementation en propre, raison pour laquelle c'est le droit douanier selon chiffre 2 qui est applicable.

5 Objet de la TVA

L'objet de l'impôt est l'importation d'un bien sur le territoire suisse, c'est-à-dire le déplacement physique d'un bien à travers la frontière douanière. Le fait constitutif de l'imposition qui est l'importation ne présuppose pas de transaction préalable entre les parties. Il est aussi réalisé lorsqu'un expéditeur étranger amène un bien à travers la frontière pour le vendre sur territoire suisse. C'est également le cas lorsqu'un bien est remis à un importateur sans que celui-ci doit payer pour cela une contre-prestation.

Sont considérés comme des biens les choses mobilières perceptibles dans leur substance matérielle.

6 Exonération de la TVA ; importations d'œuvres d'art par des artistes-peintres et sculpteur

6.1 Base juridique

Est franche d'impôt selon l'art. 74, al. 1, ch. 3, LTVA, l'importation d'un bien

- considéré comme œuvre d'art au sens du droit fiscal (voir ch. 6.2),
- personnellement exécuté par un artiste-peintre ou un sculpteur (voir ch. 6.3 et 6.4) et
- introduit sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou sur mandat de sa part (voir ch. 6.5).

Pour une exonération, toutes les trois conditions doivent être cumulativement satisfaites.

Est exclue de l'exonération la contre-prestation pour les travaux effectués sur l'œuvre d'art par des tiers à l'étranger sur mandat de l'artiste-peintre ou du sculpteur (voir ch. 6.6).

6.2 Oeuvres d'art

Une exonération de TVA n'est prévue que pour les œuvres d'art. Sont réputées telles les œuvres qu'un artiste a créées spontanément pour être admirées.

Une œuvre d'art doit consister en une création artistique inédite, c.-à-d. présenter le caractère d'une œuvre originale. Un article produit en série n'est donc pas considéré comme tel. De même, une matière première qu'un artiste introduit ou fait introduire sur le territoire suisse pour la transformer en œuvre d'art n'est pas une œuvre d'art au sens de l'art. 74, al. 1, ch. 3, LTVA.

L'œuvre d'art doit être sans but utilitaire, c.-à-d. exclusivement destinée ou propre à être contemplée (p. ex. tableaux, peintures, sculptures, plastiques, statues et compositions picturales décoratives).

Les articles présentant la forme d'objets utilitaires (p. ex. vases, coupes, pots, assiettes, plateaux, bougeoirs, figurines, santons, lampes, armoires, graphismes, coupes de championnats, tapis et tapisseries) ne sont donc pas des œuvres d'art au sens du droit fiscal. Ils doivent être considérés comme des ouvrages d'artisanat manuel ou industriel imposables. Tel est également le cas des exemplaires uniques conçus de manière artistique et signés. Ne sont pas non plus pris en considération le fait que ces articles soient utilisés ou non aux fins prévues ni le prix auquel ils sont vendus. Ne sont en outre pas réputés œuvres d'art tous les objets à buts publicitaires tels qu'affiches, décorations et similaires.

La création artistique revêt sans cesse d'autres formes sous l'effet de l'évolution des valeurs sociales et de l'apparition de nouvelles possibilités techniques. Le banal objet de tous les jours devient de l'art, l'art devient banal objet de tous les jours. Les avis sur ce qu'il convient d'appeler art varient même entre spécialistes. Il n'appartient dès lors ni à l'administration ni à une autre autorité de statuer à partir de quel moment un objet atteint un sommet tel qu'il acquiert le statut d'œuvre d'art dans la société. Est donc aussi réputé œuvre d'art d'un artiste-peintre un tableau créé par un peintre amateur, et cela même s'il s'est servi d'un modèle (carte postale, œuvre originale, etc.).

6.3 Artiste-peintre et sculpteur

Seules sont franches de TVA les œuvres d'art d'artistes-peintres et de sculpteurs.

- Artiste-peintre

Est réputé artiste-peintre quiconque travaille avec des pinceaux et des couleurs, dessine ou applique des couleurs sur un support au moyen d'un outil quelconque (spatule, plume, crayon, vaporisateur, etc.) ou à main nue.

- Sculpteur

Est réputé sculpteur quiconque exécute une œuvre d'art dans la pierre à l'aide du marteau et du burin ou de machines. Est également réputé sculpteur celui qui crée une œuvre d'art au moyen d'un outil quelconque ou à la main, p. ex. par sculptage et découpage de figures dans le bois, modelage de figures en terre glaise ou en plâtre ou assemblage (soudage, brasage ou vissage) de matériaux divers en œuvres plastiques.

L'œuvre créée par un artiste-peintre ou un sculpteur appartient ainsi soit à l'art bidimensionnel soit à l'art tridimensionnel.

Que l'auteur se désigne lui-même artiste-peintre, sculpteur, photographe ou artiste en médias est sans importance pour l'appréciation. Il y a œuvre d'un artiste-peintre même si c'est un artiste qui est d'abord photographe qui l'a peinte ou dessinée.

L'artiste ne doit pas nécessairement avoir créé l'œuvre d'art uniquement avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur. Il peut avoir utilisé diverses techniques, mais l'œuvre doit encore contenir dans son ensemble des éléments d'une de ces deux disciplines artistiques. Des photographies retravaillées avec les moyens d'un artiste-peintre sont par conséquent réputées œuvres d'art d'un artiste-peintre.

Les critères déterminants pour apprécier s'il s'agit d'une œuvre d'art d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur ou s'il s'agit d'un autre objet sont la nature et l'état du bien au moment de la déclaration en douane.

6.4 Œuvre d'art exécutée personnellement

Une autre condition requise pour l'exonération de TVA est que l'œuvre d'art ait été exécutée personnellement par l'artiste-peintre ou le sculpteur. Doit être considérée comme exécutée personnellement non seulement l'œuvre d'art que l'artiste confectionne exclusivement de sa propre main, mais aussi celle qu'il fait confectionner par des tiers selon son idée. La condition est toutefois que le sculpteur ait planifié l'œuvre d'art, ait choisi ou déterminé la matière première et ait réceptionné l'œuvre. En outre, l'artiste doit être le détenteur du droit d'auteur sur l'œuvre d'art.

6.5 Introduit dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part

6.5.1 En général

Une autre condition pour l'exonération fiscale est que l'œuvre d'art soit introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou par un tiers sur mandat de sa part.

A cet égard, il sied de distinguer entre les œuvres d'art qui, au moment de l'importation, sont vendues et celles qui ne le sont pas encore.

6.5.2 L'artiste a vendu l'œuvre d'art et il existe par conséquent un contrat d'achat au moment de l'importation de l'œuvre

- L'œuvre d'art est introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:

- L'artiste transporte lui-même l'œuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse.
- L'artiste charge un transitaire ou un transporteur d'amener ou d'expédier l'œuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse.

Il incombe en premier lieu à la personne assujettie à l'obligation de déclarer d'élucider sur mandat de qui l'œuvre d'art est introduite dans le territoire suisse. Si l'artiste figure en tant qu'expéditeur dans les papiers de transport, l'œuvre est introduite dans le territoire suisse sur mandat de sa part. Dans les autres cas, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit étayer à l'aide de l'ordre d'expédition et de transport ou d'autres pièces appropriées le fait que l'artiste est le mandant. L'identité de la personne qui doit prendre en charge les frais de transport ne joue aucun rôle.

- L'œuvre d'art n'est pas introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:
 - L'acheteur va chercher l'œuvre d'art chez l'artiste et l'introduit lui-même dans le territoire suisse.
 - L'acheteur charge un tiers (p. ex. un transitaire) d'aller chercher l'œuvre d'art chez l'artiste puis de l'introduire dans le territoire suisse.
 - Sur mandat de l'acheteur, l'artiste apporte l'œuvre d'art chez un tiers sur territoire suisse (l'importation de l'œuvre d'art ne se fait pas à l'initiative de l'artiste, mais de l'acheteur).
 - Sur mandat de l'acheteur, l'artiste fait parvenir l'œuvre d'art à un tiers sur territoire suisse (l'importation de l'œuvre d'art ne se fait pas à l'initiative de l'artiste, mais de l'acheteur).

6.5.3 L'œuvre d'art n'est pas vendue et elle appartient donc encore à l'artiste au moment de l'importation

- L'œuvre d'art est introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:
 - L'artiste remet l'œuvre d'art en commission à un commissionnaire sur territoire suisse (galerie, marchand d'art, etc.). Le commissionnaire tente de la vendre.
 - L'artiste remet l'œuvre d'art à un marchand d'art ou à un particulier sur territoire suisse pour examen en vue d'un éventuel achat.
 - L'artiste charge une agence artistique, un marchand d'art, une galerie, etc. sur territoire suisse de vendre l'œuvre d'art au nom et pour le compte de l'artiste (représentation directe).
 - L'artiste remet l'œuvre d'art à un musée, à une association culturelle ou à un autre exposant sur territoire suisse aux fins d'exposition, sans que l'œuvre soit proposée à la vente.
 - L'artiste introduit lui-même l'œuvre d'art dans le territoire suisse ou il charge un tiers de le faire à des fins d'entreposage, de vente, d'exposition, d'usage en propre ou de remise gratuite.
 - L'artiste charge une galerie étrangère d'expédier à une galerie sur territoire suisse l'œuvre d'art qu'elle n'a pas vendue. Elle agit par conséquent sur mandat de l'artiste. Financièrement, la galerie étrangère ne participe en aucune manière au succès de la vente sur territoire suisse.
 - L'œuvre d'art exportée hors de la libre pratique n'a pas pu être vendue à l'étranger par le commissionnaire, le marchand d'art, le représentant ou l'exposant et c'est pourquoi elle retourne à l'artiste sur territoire suisse.

Le fait que l'œuvre d'art ait été déclarée ou non en vue du placement sous régime douanier à l'époque de son exportation ne joue en l'occurrence aucun rôle. L'identité de la personne qui a donné l'ordre de transport et l'endroit où l'œuvre d'art est transportée (domicile ou atelier de l'artiste, prochaine exposition, entrepôt de l'artiste ou ailleurs sur territoire suisse) ne jouent pas de rôle non plus.

Dans les cas susmentionnés, peu importe qui a donné l'ordre d'expédition ou de transport, qui figure en tant qu'expéditeur dans les documents de transport et quelle est la nationalité de l'artiste. L'œuvre d'art est toujours réputée introduite dans le territoire suisse sur mandat de l'artiste car lui seul en tant que propriétaire de l'œuvre peut décider de l'endroit où elle sera exposée, proposée à la vente ou amenée.

- L'œuvre d'art n'est pas introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:
 - Un commissionnaire étranger apporte lui-même l'œuvre d'art dans le territoire suisse ou charge un transitaire ou un transporteur de l'introduire dans le territoire suisse pour l'y exposer et la vendre (p. ex. à ART Basel).

On partira en principe toujours de l'idée qu'il s'agit d'une importation par le commissionnaire lorsque l'expédition de l'œuvre d'art se fait à partir du domicile commercial ou des locaux d'entreposage du commissionnaire ou lorsque ce dernier va chercher l'œuvre chez l'artiste ou charge un tiers d'aller la chercher chez l'artiste. En pareil cas, une exonération de TVA est exclue même si l'artiste atteste par écrit que l'œuvre est introduite dans le territoire suisse sur mandat de sa part.

Il y a en revanche importation par l'artiste lorsque celui-ci transporte personnellement l'œuvre d'art sur le territoire suisse au lieu d'exposition à partir de son atelier ou entrepôt à l'attention du commissionnaire étranger ou charge un tiers (transitaire, connaissance) d'aller chercher l'œuvre dans son atelier ou entrepôt pour l'expédier sur territoire suisse.

- Un commissionnaire étranger remet l'œuvre d'art à une galerie ou à un marchand d'art sur territoire suisse aux fins de vente en commission.
- Un commerçant étranger remet l'œuvre d'art à une galerie ou à un marchand d'art sur territoire suisse pour vente incertaine.
- Une galerie étrangère expédie l'œuvre d'art sur territoire suisse et elle participe au produit de la vente, p. ex. dans le cadre d'un contrat de commission, de galerie, d'exposition ou d'exclusivité entre l'artiste à l'étranger et la galerie étrangère.

6.6 Contre-prestation pour les travaux exécutés à l'étranger sur des œuvres d'art d'artistes-peintres ou de sculpteurs sur mandat de leur part

Même si les conditions de l'art. 74, al. 1, ch. 3, LTVA pour une exonération de TVA sont remplies, la contre-prestation pour les travaux que l'artiste fait exécuter à l'étranger par des tiers sur son œuvre d'art est soumise à la TVA (art. 76, al. 1, let. d, LTVA; voir ch. 6.1). Exemples: contre-prestation pour le coulage de sculptures, pour l'ouvraison sculpturale de blocs de marbre, pour l'encadrement de tableaux par des tiers.

Fait partie de la contre-prestation tout ce qu'un artiste ou un tiers à sa place doit payer en échange des travaux exécutés à l'étranger, plus les frais accessoires (frais de transport, d'assurance et de dédouanement de l'œuvre d'art) jusqu'au premier lieu de destination sur territoire suisse.

Par premier lieu de destination sur territoire suisse, on entend le lieu où le bien doit être acheminé au moment de la naissance de la créance fiscale (art. 76, al. 3, let. b, LTVA). C'est donc le lieu où prend fin le mandat de transport transfrontalier qui est déterminant.

6.7 Documentation

Conjointement avec la demande de placement sous régime douanier en exonération d'impôt, il y a lieu de remettre au bureau de douane une liste contenant les indications suivantes:

- nom de l'artiste;
- genre de l'œuvre;
- sujet et format (grandeur en cm);
- prix ou valeur;
- lieu et date d'établissement du document;
- signature de l'artiste-peintre ou du sculpteur qui a créé les oeuvres.

La liste ne doit pas obligatoirement être présentée en original. Les photocopies ou les listes transmises par fax sont aussi reconnues. La liste fait partie intégrante de la déclaration en douane. Elle est munie du numéro de la taxation par le bureau de douane et conservée.

Si l'artiste n'est pas présent lors du placement sous régime douanier, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit en outre fournir la preuve que l'artiste-peintre ou le sculpteur fait introduire ses œuvres d'art dans le territoire suisse (voir ch. 6.5). Peuvent servir de justificatifs adéquats à cet effet des factures, ordres de transport, arrangements écrits avec le destinataire, papiers de transport, etc.

6.8 Vue d'ensemble des importations franches d'impôt

Les importations suivantes sont franches de TVA pour autant qu'il s'agisse d'œuvres d'art remplissant toutes les conditions du ch. 6.1:

- Les estampes originales, xylographies originales et lithographies originales

Les estampes peuvent être réalisées en taille douce, au raclor (mezzotinto), au pointeur, à l'aquatinte, à l'aiguille froide ou en eau-forte. Les xylographies originales sont des incisions dans du bois ou du linoléum. Les lithographies originales sont des lithographies au crayon, à la plume, à la craie ou au pinceau.

Les estampes originales, xylographies originales et lithographies originales sont réputées œuvres d'art au sens de la prescription en matière d'exonération pour autant qu'elles présentent les caractéristiques d'une œuvre originale artistiquement réalisée à titre individuel. Il faut partir de cette idée si elles sont signées et numérotées par l'artiste, et si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- elles ont été tirées en nombre limité de 250 exemplaires au maximum (sans les épreuves d'art ni les épreuves d'essai);
- elles ont été tirées d'une ou plusieurs plaques entièrement élaborées à la main par l'artiste;
- elles ont été tirées en noir-blanc ou en couleurs sur un matériau quelconque et par un procédé quelconque, mais autre que mécanique ou photomécanique.

Sont assimilées aux estampes originales, xylographies originales et lithographies originales les sérigraphies (impression au tamis) pour lesquelles l'artiste utilise des chablon coupés ou a dessiné l'image sur le tamis à l'encre de Chine, à la craie à lithographier ou à l'encre d'imprimerie diluée. Elles sont également encore réputées œuvres d'art au sens de la prescription en matière d'exonération dans la mesure où le tirage n'excède pas 250 exemplaires et où elles sont signées et numérotées par l'artiste.

- Reproductions de chefs-d'œuvre

Les reproductions de tableaux sont réputées œuvres originales d'artistes-peintres si

- elles ont été peintes entièrement à la main et sans moyens auxiliaires tels que p. ex. chablon et modèles d'imprimerie,
- aucun droit d'auteur ne doit être payé pour l'imitation,
- il ne s'agit pas d'un travail sur mandat et
- les reproductions ne sont pas confectionnées en série (plusieurs de la même œuvre).

- Collages

Les images sur lesquelles sont collés des morceaux de papier (même avec texte), de tapisserie, d'étoffe, de gaze et d'autres matériaux sont réputées œuvres d'art d'un sculpteur ou d'un artiste-peintre si elles ne sont pas fabriquées en série et s'il s'agit ainsi d'œuvres originales artistiquement réalisées à titre individuel.

- Coulages en bronze et autres matériaux

Les coulages en bronze et autres matériaux (p. ex. verre) sont réputés œuvres d'art au sens de la prescription en matière d'exonération si

- le modèle pour la forme a été entièrement créé par l'artiste et si
- les coulages ont été fabriqués sous la surveillance de l'artiste et en nombre limité de huit exemplaires au maximum.

- Installations d'art et autres œuvres d'art achevées, à l'état démonté pour des raisons de transport

Il est sans importance que l'œuvre d'art soit importée en une seule pièce ou à l'état démonté pour des raisons de transport. Hormis la contre-prestation pour les travaux exécutés à l'étranger par des tiers, l'importation d'une œuvre d'art créée à l'étranger par un artiste-peintre ou un sculpteur est franche de TVA si les conditions citées sous ch. 6.2 à 6.5 sont remplies.

Il y a œuvre d'art à l'état démonté pour des raisons de transport quand, après assemblage sur territoire suisse, on obtient l'œuvre complète, quand au moins une partie de l'œuvre d'art a été exécutée à l'étranger avec les moyens de l'artiste-peintre ou du sculpteur et quand, sur territoire suisse, l'œuvre doit seulement encore être montée, assemblée par vissage, érigée ou fixée d'une manière quelconque (vissée sur un socle, bétonnée, etc.).

Si l'artiste-peintre ou le sculpteur importe un bien qu'il n'a pas élaboré à l'étranger avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur et, par conséquent, ne crée l'œuvre d'art qu'une fois sur territoire suisse, il y a importation d'une matière première imposable pour la réalisation d'une œuvre d'art.

- Œuvres d'art inachevées

Une œuvre d'art inachevée doit être traitée comme une œuvre d'art achevée.

Une œuvre d'art inachevée s'entend d'un bien qui a été confectionné à l'étranger avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur. Exemple: bloc de granit travaillé à l'étranger par un sculpteur qui l'apporte sur territoire suisse pour parachèvement d'une sculpture.

Les biens non confectionnés avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur que l'artiste importe pour réaliser une œuvre d'art ne sont pas des œuvres d'art et sont passibles de TVA. Exemples: bloc de marbre brut, bloc de fer coulé, plaque de fer laminée, miroir, lampe, toile ou peinture.

6.9 Vue d'ensemble des importations imposables

Les importations suivantes sont passibles de TVA:

- les œuvres d'art pour lesquelles une ou plusieurs des conditions énumérées au ch. 6.1 ne sont pas remplies;
- les matières premières pour la création d'œuvres d'art;

L'importation de matières premières, c.-à-d. de biens non travaillés avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur, qu'un artiste-peintre ou un sculpteur se procure à l'étranger pour réaliser une œuvre d'art sur territoire suisse, est passible de TVA.

Si la matière première est introduite dans le territoire suisse par l'artiste même ou par un tiers sur mandat de sa part et que l'œuvre d'art est créée par l'artiste même ou par un tiers sous sa surveillance, la TVA se calcule sur la contre-prestation au premier lieu de destination sur territoire suisse que l'artiste a payée pour la matière première. Doit être intégré dans cette contre-prestation le coût des prestations qu'un tiers a fournies en Suisse sur la matière première importée sur mandat de l'artiste pour autant que ce coût ne soit pas déjà inclus dans la contre-prestation ou n'ait pas déjà fait l'objet d'une imposition sur territoire suisse. En revanche, la contre-prestation pour l'idée artistique et pour les travaux exécutés sur territoire suisse par le sculpteur lui-même ne doit pas être imposée.

Cette règle n'est pas valable si l'œuvre d'art

- a été introduite dans le territoire suisse par le mandant sur territoire suisse ou par un tiers sur mandat de sa part, et/ou
- est réalisée par le mandant sur territoire suisse ou par un tiers sur mandat de sa part selon les plans de l'artiste.

La TVA se calcule en pareils cas sur la contre-prestation que le mandant suisse doit payer à l'artiste en vertu du contrat d'achat. La contre-prestation pour le concept artistique fourni sur la base d'un acte juridique autonome n'est pas imposable.

- les produits de l'artisanat tels que p. ex. travaux d'orfèvres, ferronniers et ébénistes d'art, sculpteurs de pierres tombales, tourneurs, potiers, souffleurs de verre, noueurs de tapis, tisserands, graveurs, calligraphes, héraldistes ou restaurateurs;
 - les articles présentant la forme d'objets utilitaires tels que vases, coupes, pots, assiettes, plateaux, bougeoirs, figurines, santons, lampes, armoires, graphismes, coupes de championnats, tapis, tapisseries et similaires;
 - les collages et images produits en série tels que p. ex. les reproductions de chefs-d'œuvre peintes sur mandat;
 - les coupages tirés à plus de huit exemplaires;
 - les œuvres graphiques imprimées tirées à plus de 250 exemplaires;
 - les œuvres graphiques imprimées fabriquées à l'aide d'un original travaillé par procédé photomécanique (héliogravure, phototypie);
 - les sérigraphies imprimées avec un chablon fabriqué par procédé photomécanique et/ou à la machine;
 - les œuvres d'art que l'artiste a fabriquées au moyen d'une technique dite "Intaglio-Type", c.-à-d. que l'image a été reportée sur une plaque revêtue d'une matière photosensible par exposition à la lumière UV;
 - les œuvres graphiques imprimées automatiquement, semi-automatiquement, industriellement (p. ex. impression offset);
 - les affiches d'expositions, même signées et numérotées par l'artiste;
 - les œuvres réalisées par des artistes autres que les artistes-peintres et les sculpteurs (photographes, cinéastes, architectes, vidéastes, etc.);
- Exemples: œuvres élaborées par procédés photographiques (exposition, surexposition multiple, retouchage), œuvres réalisées par ordinateur, œuvres filmiques et audiovisuelles.
- les manuscrits, livres d'art, cartables d'art contenant des feuilles de texte et/ou d'œuvres graphiques imprimées;
 - les objets à buts publicitaires tels qu'affiches, cartes, décorations;
 - les dessins techniques, plans de construction et autres plans et dessins.

7 Exonération de TVA; objets d'art et d'exposition pour les musées

L'importation d'un objet d'art ou d'exposition pour les musées est exonérée de TVA (art. 74, al. 1, ch. 4, LTVA en relation avec art. 8, al. 2, let. g, de la loi sur les douanes). La condition est que cet objet soit importé par le musée même ou immédiatement pour celui-ci et que l'objet ne soit pas remis ultérieurement à un tiers. La franchise est limitée aux musées qui sont accessibles au public. Sont assimilés aux musées:

- les parcs, places et rues publics;
- les bâtiments et installations d'institutions de droit public et
- les bâtiments et installations privées dans la mesure où ils sont accessibles de façon générale et ne servent pas à des fins commerciales.

La demande d'exonération douanière doit être présentée avant l'importation de l'objet d'art ou d'exposition à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel le musée se situe.

Si un objet d'art ou d'exposition importé en exonération d'impôt n'est plus utilisé à des fins d'exposition, il faut requérir au préalable une autorisation de l'Administration des douanes. Cette dernière décide du paiement subséquent de la TVA.

8 Exonération de TVA ; importations de travaux et d'œuvres par des artistes

L'importation d'œuvres originales réalisées par un artiste ayant son domicile sur le territoire douanier pendant un séjour d'études temporaire à l'étranger est exonérée de TVA (art. 74, al. 1, ch. 4, LTVA en relation avec art. 8, al. 2, let. i, de la loi sur les douanes). La condition est que l'œuvre soit la propriété de l'artiste au moment de l'importation. En revanche, que l'artiste importe lui-même ses travaux ou ses œuvres ou les fasse expédier avant ou après son retour en Suisse ne joue aucun rôle, ni d'ailleurs ce qu'il en advient après l'importation.

Est considérée comme un séjour d'études la formation initiale ou continue:

- dispensée dans le cadre d'une école;
- soutenue par des institutions de promotion de la culture publiques ou privées ou
- sous la forme d'une collaboration avec d'autres artistes ou des institutions pour l'apprentissage ou l'approfondissement de techniques et de compétences artistiques.

Les demandes doivent être présentées avant l'importation auprès de la direction d'arrondissement des douanes compétente. Les bureaux de douane peuvent accorder la franchise douanière pour les travaux que l'artiste importe lui-même.

9 Exonération de TVA ; exportation selon le régime douanier de l'admission temporaire

Est franche de TVA la réimportation d'un bien pour autant qu'il ait été placé sous le régime de l'admission temporaire lors de l'exportation et que cette procédure ait été apurée lors de la réimportation du bien (art. 74, al. 1, ch. 5, LTVA). Est exclue de cette exonération la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger (p. ex. coût pour la restauration) sur un tel bien (art. 76, al. 1, let. e, LTVA).

10 Exonération de TVA ; importation selon le régime douanier de l'admission temporaire

Est franche de TVA l'importation d'un bien importé sur territoire suisse pour admission temporaire (art. 74, al. 1, ch. 7, LTVA). La TVA est taxée avec assujettissement conditionnel au paiement. La créance fiscale est garantie par un dépôt d'espèces, une consignation de titres ou un cautionnement douanier.

Si le régime de l'admission temporaire est apuré, la sûreté fournie lors de l'importation est libérée.

En revanche, si l'apurement du régime de l'admission temporaire fait défaut, la TVA taxée à l'importation est exigible. Cela ne s'applique pas si le bien a été réexporté à l'étranger dans le délai fixé et si son identité est prouvée. La demande correspondante doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé.

11 Exonération de TVA ; importation d'un bien d'origine suisse en retour

Un bien placé sous le régime de l'exportation à l'occasion de l'exportation est soumis à la TVA lors de la réimportation pour autant que le montant d'impôt soit important.

L'Administration des douanes rembourse la TVA perçue lors de l'importation à l'importateur sur demande (art.74, al. 1, ch. 8, LTVA), pour autant que les conditions suivantes soient simultanément remplies:

- l'importateur ne peut pas déduire intégralement la TVA en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein;
- le bien réimporté n'a pas été exonéré de TVA pour cause d'exportation;
- le bien est retourné inchangé à l'expéditeur primitif sur territoire suisse.

Les demandes de remboursement de TVA doivent être présentées dans le délai de cinq ans après l'expiration de l'année civile durant laquelle la TVA a été prélevée auprès de la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel la réimportation a eu lieu.

12 Calcul de la TVA

Si un bien est mis en libre pratique, la TVA est due. Elle est en revanche taxée avec assujettissement conditionnel au paiement si le bien est importé sous le régime de l'admission temporaire (voir à ce sujet le ch. 10). La base de calcul de la TVA figure aux art. 76 et 77 LTVA.

La TVA est calculée au taux de 7.6%. Elle est perçue sur

- la contre-prestation payée ou à payer par l'importateur, quand les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission. Fait partie de la contre-prestation tout ce que l'importateur ou un tiers à sa place doit payer en échange du bien.
- la valeur marchande dans les autres cas. Est réputé valeur marchande ce que l'importateur devrait payer en phase d'importation, dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien.

Doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt s'ils ne sont pas déjà compris dans la contre-prestation ou dans la valeur marchande:

- les impôts, droits de douane et autres redevances dus hors du pays d'importation et du fait de l'importation, hormis la TVA même;
- les frais accessoires (transport, assurance, dédouanement) jusqu'au premier lieu de destination en Suisse.

13 Paiement de la TVA

Est débiteur des redevances (TVA et droits de douane) le débiteur de la dette douanière au sens de la loi sur les douanes (art. 75 LTVA). Le cercle de ces personnes est relativement étendu : est assujetti à la TVA quiconque transporte ou fait transporter un bien à travers la frontière et, en outre, la personne pour le compte de laquelle un bien a été importé.

Le fait que l'assujetti à la TVA soit fournisseur ou acquéreur d'une livraison, marchand ou consommateur, enregistré ou non en tant qu'assujetti à la TVA, propriétaire ou non du bien importé, est sans importance pour l'assujettissement à la TVA. Les assujettis répondent solidairement de la TVA due. Les recours entre eux sont régis par le droit civil.

14 Remboursement de la TVA perçue à l'importation pour cause de réexportation du bien

Au sens de l'art. 81, al. 1, LTVA, un remboursement de la TVA perçue à l'importation pour cause de réexportation d'un bien n'est possible que si l'importateur de l'époque ne pouvait pas déduire intégralement la TVA perçue à l'importation en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Si les conditions pour la déduction intégrale de l'impôt préalable font défaut, l'Administration fédérale des douanes rembourse la TVA sur demande pour autant que les conditions suivantes soient simultanément remplies:

- le bien non modifié est réexporté sans avoir été préalablement remis à un tiers dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison sur le territoire suisse et sans avoir été utilisé auparavant (art. 81, al. 1, let. a, LTVA)

ou

le bien, même s'il a été utilisé sur le territoire suisse, est réexporté en raison de l'annulation de la livraison qui a conduit à l'époque à l'importation (art. 81, al. 1, let. b, LTVA);

- le bien est réexporté dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt a été perçu (art. 81, al. 2, let. a, LTVA);
- l'identité du bien réexporté est identique à celle du bien importé à l'époque (art. 81, al. 2, let. b, LTVA);
- la demande de remboursement de la TVA doit être présentée par écrit lors de l'exportation ou par écrit dans les 60 jours qui suivent la déclaration pour l'exportation à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel la réexportation a eu lieu (art. 81, al. 4, LTVA).

Dans des cas d'espèce, l'Administration des douanes est habilitée à lier le remboursement de la TVA à la déclaration en bonne et due forme à l'importation à l'étranger. Cela a pour but d'empêcher la Suisse être la plaque tournante d'agissements illégaux.

15 Compétence

Deux administrations s'occupent de la perception de la TVA:

- L'Administration fédérale des contributions, division principale Taxe sur la valeur ajoutée, perçoit la TVA grevant les opérations sur territoire suisse et les acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger;
- L'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein perçoit la TVA sur le chiffre d'affaires dans la Principauté de Liechtenstein et sur l'acquisition de prestations de services à l'étranger,
- l'Administration des douanes perçoit la TVA sur les importations de biens.