

Importation d'œuvres d'art

Edition 2010

Valable : 01.01.2010 au 31.12.2010

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	Déclaration 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	Impôt sur les importations	4
4	Détermination de l'impôt sur les importations	4
5	Objet de l'impôt sur les importations.....	4
6	Exonération de l'impôt sur les importations ; importations d'œuvres d'art par des artistes-peintres et sculpteurs	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-peintre ou le sculpteur a vendu l'œuvre d'art et il existe par conséquent un contrat de vente 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-peintre ou au sculpteur 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 œuvres d'art exonérées d'impôt.....	8
6.9	Vue d'ensemble des œuvres d'art imposables	10
7	Objets d'art et d'exposition pour les musées	11
8	Travaux et œuvres d'artistes ayant leur domicile sur territoire suisse.....	12
9	Œuvres d'art exportées selon le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif.....	12
10	Œuvres d'art destinées au perfectionnement à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise placées sous le régime douanier de l'exportation.....	12
11	Œuvres d'art placées sous le régime douanier de l'exportation puis réimportées (biens indigènes en retour)	13
12	Œuvres d'art importées selon le régime douanier de l'admission temporaire	13
13	Calcul de l'impôt sur les importations	13
14	Débiteur de l'impôt sur les importations.....	14
15	Remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation de l'œuvre d'art	14

1 Remarques préliminaires

La présente publication traite de manière approfondie des particularités fiscales résultant du transfert d'œuvres d'art en territoire suisse. Elle contient donc les dispositions relatives à l'impôt sur les importations d'œuvres d'art. En outre, elle traite de quelques aspects de droit douanier importants lors de cette imposition.

2 Procédure de placement sous régime douanier

2.1 Déclaration en vue du placement sous régime douanier

La personne assujettie à l'obligation de déclarer (importateur, exportateur, transitaire, agence en douane, etc.) doit conduire 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 déclarer 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. Les renseignements relatifs à cette question peuvent être obtenus auprès du bureau de douane d'entrée ou de sortie. Les heures d'ouverture sont également publiées sur Internet (www.douane.admin.ch / Services / 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, le bien doit être placé sous un régime douanier ou dans un dépôt franc sous douane. 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 lieu de destination sur territoire suisse, taux d'impôt, etc.). Des 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 assujettie à l'obligation de déclarer 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. Il incombe à l'importateur de faire en sorte que la personne assujettie à l'obligation de déclarer choisisse la taxation qui entraîne les charges financières les plus faibles.

2.3 Placement sous régime douanier à l'exportation

Si un bien provenant du territoire suisse 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, il peut, par exemple, être placé sous l'un des régimes douaniers suivants:

- 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

D'après l'annexe B de l'accord UNESCO, les œuvres 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 Impôt sur les importations

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. De tels produits sont soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'impôt sur les importations peut donc également être prélevé sur les œuvres d'art admises en franchise de droits de douane en vertu de l'accord UNESCO.

4 Détermination de l'impôt sur les importations

La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que la loi sur la TVA (LTVA) ne contienne pas ses propres dispositions (art. 50 LTVA). Au sujet du déroulement de la procédure douanière, la LTVA ne contient pas de réglementation en propre, raison pour laquelle c'est le droit douanier énoncé au chiffre 2 qui est applicable.

5 Objet de l'impôt sur les importations

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 - 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 douanière (art. 52 LTVA) pour le vendre sur territoire suisse. C'est également le cas lorsqu'un bien est remis à un importateur sans que celui-ci doive payer pour cela une contre-prestation.

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

Le transfert d'œuvres d'art en territoire suisse est par conséquent soumis à l'impôt sur les importations si aucune exonération fiscale n'est prévue (ch. 6 à 12).

6 Exonération de l'impôt sur les importations ; importations d'œuvres d'art par des artistes-peintres et sculpteurs

6.1 Base juridique

D'après l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA, est exonérée de l'impôt sur les importations l'importation d'un bien

- considéré comme œuvre d'art au sens du droit fiscal (voir ch. 6.2),
- personnellement créé 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 lui-même ou sur mandat de sa part (voir 6.5).

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

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 l'impôt sur les importations n'est prévue que pour les œuvres d'art. Sont réputées telles les œuvres qu'un artiste-peintre ou un sculpteur a créées pour elles-mêmes afin qu'elles soient contemplées.

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. 53, al. 1, let. c, 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, œuvres 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 sociétales 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.

6.3 Artiste-peintre et sculpteur

Seules sont exonérées de l'impôt sur les importations 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 l'impôt sur les importations est que l'œuvre d'art ait été créée personnellement par l'artiste-peintre ou le sculpteur. Doivent être considérées comme créées personnellement non seulement l'œuvre d'art que l'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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 de l'impôt sur les importations est que l'œuvre d'art soit introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-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 (ch. 6.5.2) et celles qui ne le sont pas encore (ch. 6.5.3).

6.5.2 L'artiste-peintre ou le sculpteur a vendu l'œuvre d'art et il existe par conséquent un contrat de vente 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-peintre ou le sculpteur transporte lui-même l'œuvre d'art chez l'acheteur sur le territoire suisse.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur charge un transitaire ou un transporteur d'expédier l'œuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse.

Si l'artiste-peintre ou le sculpteur n'introduit pas lui-même l'œuvre d'art sur le territoire suisse, il s'agit de justifier auprès du bureau de douane d'entrée à l'aide de l'ordre d'expédition ou de transport ou d'autres pièces appropriées qu'elle est introduite sur le territoire suisse sur mandat de l'artiste (ch. 6.7).

- L'œuvre d'art n'est pas 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'acheteur va chercher l'œuvre d'art chez l'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur puis de l'introduire dans le territoire suisse.
 - Sur mandat de l'acheteur, l'artiste-peintre ou le sculpteur transporte 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-peintre ou du sculpteur, mais de l'acheteur).
 - Sur mandat de l'acheteur, l'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou du sculpteur, mais de l'acheteur).

6.5.3 L'œuvre d'art n'est pas vendue et elle appartient donc encore à l'artiste-peintre ou au sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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, courtage).
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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. Si le tiers a son domicile à l'étranger, il lui est interdit de participer financièrement à un éventuel produit de la vente.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou au sculpteur sur territoire suisse.
- L'œuvre d'art n'est pas introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-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-peintre ou le sculpteur ou charge un tiers d'aller la chercher chez l'artiste-peintre ou le sculpteur. En pareil cas, une exonération de l'impôt sur les importations est exclue même si l'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur 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. 53, al. 1, let. c, LTVA pour une exonération de l'impôt sur les importations sont remplies, la contre-prestation pour les travaux que l'artiste-peintre ou le sculpteur fait exécuter à l'étranger par des tiers sur son œuvre d'art est soumise à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. c, LTVA). 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 que l'artiste-peintre ou le sculpteur ou un tiers à sa place doit payer en échange des travaux exécutés à l'étranger, plus les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

Par lieu de destination sur territoire suisse, on entend le lieu où le bien doit être transporté au moment de la naissance de la dette fiscale (art. 54, al. 3, let. b, LTVA). C'est donc le lieu où le bien doit être acheminé selon les indications de l'expéditeur, de l'importateur ou du destinataire au moment où la dette fiscale naît qui est déterminant.

6.7 Documentation

Conjointement avec la demande d'exonération de l'impôt sur les importations, 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 œuvres.

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

6.8 Vue d'ensemble des œuvres d'art exonérées d'impôt

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

- Peintures, photographies et dessins
- Estampes originales, xylographies originales et lithographies originales

Les estampes originales peuvent être réalisées en taille douce, au racloir (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 l'idée que cette condition est remplie si elles sont signées et numérotées par l'artiste-peintre ou le sculpteur, et si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- elles ont été tirées en nombre limité de 250 exemplaires au maximum (sans les épreuves d'artiste 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'impression,
- 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).

- Sculptures et œuvres plastiques

- 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 personnellement par un artiste-peintre ou un sculpteur est exonérée de l'impôt sur les importations si les conditions citées sous ch. 6.1 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 d'un artiste-peintre ou d'un 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

Le terme "œuvre d'art inachevée" est 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-peintre ou le sculpteur importe pour réaliser une œuvre d'art ne sont pas des œuvres d'art et sont soumis à l'impôt sur les importations. Exemples: bloc de marbre brut, bloc de fer coulé, plaque de fer laminée, miroir, lampe, toile ou peinture.

6.9 Vue d'ensemble des œuvres d'art imposables

Les importations suivantes sont soumises à l'impôt sur les importations:

- 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 soumise à l'impôt sur les importations.

Si la matière première est introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou par un tiers sur mandat de sa part et que l'œuvre d'art est créée par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou par un tiers sous sa surveillance, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'artiste-peintre ou le sculpteur a payée pour la matière première. Doit être intégré dans cette contre-prestation le coût des prestations qu'un tiers a fournies sur mandat de l'artiste (par ex. montage) 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 l'artiste lui-même n'est pas imposable.

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 si l'œuvre d'art
- est réalisée par le mandant sur territoire suisse ou par un tiers sur mandat de sa part selon les plans de l'artiste.

L'impôt sur les importations se calcule en pareils cas sur la contre-prestation que le mandant suisse doit payer à l'artiste-peintre ou au sculpteur 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 de la technique dite impression intaglio, 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 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 l'impôt sur les importations (art. 53, al. 1, let. d, 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 lui-même ou directement 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.

Les biens qui ne sont pas exclusivement destinés à être exposés et contemplés mais sont par exemple également destinés à l'aménagement intérieur d'un espace, à l'utilisation dans le cadre de cours ou à la tenue de cultes (par ex. des cloisons mobiles pour les musées, des orgues, des autels, des tapis pour des salles de culte) ne sont en revanche pas exonérés de l'impôt sur les importations.

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 la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel le musée se situe. Cette dernière décide du paiement subséquent de l'impôt sur les importations.

8 Travaux et œuvres d'artistes ayant leur domicile sur territoire suisse

L'importation d'œuvres originales réalisées par un artiste ayant son domicile sur le territoire suisse pendant un séjour d'études temporaire à l'étranger est exonérée de l'impôt sur les importations (art. 53, al. 1, let. d, LTVA en relation avec art. 8, al. 2, let. i, de la loi sur les douanes). La condition est que ces travaux soient la propriété de l'artiste au moment de l'importation. En revanche, le fait 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.

Sont considérés comme un séjour d'études la formation ou le perfectionnement:

- dispensés dans le cadre d'une école;
- soutenus 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 Œuvres d'art exportées selon le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif

La réimportation d'œuvres d'art qui ont été placées lors de l'exportation sous le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif à façon est exonérée de l'impôt sur les importations, à condition qu'elles retournent à l'expéditeur sur territoire suisse et que le régime douanier correspondant soit apuré lors de la réimportation. La contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les œuvres d'art (restauration, encadrement, etc.; art. 54, al. 1, let. e, LTVA) ne bénéficie pas de cette exonération. Les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse doivent être intégrés dans la contre-prestation s'ils n'y sont pas déjà inclus.

Des informations sur le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif figurent à l'adresse www.douane.admin.ch.

10 Œuvres d'art destinées au perfectionnement à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise placées sous le régime douanier de l'exportation

Lors de la réimportation d'œuvres d'art qui ont été acheminées à l'étranger en vue d'un perfectionnement à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et qui lors de l'exportation ont été placées sous le régime douanier de l'exportation, seule la contre-prestation pour les travaux effectués sur l'œuvre d'art à l'étranger est soumise à l'impôt sur les importations. La condition est qu'une demande correspondante soit présentée dans la déclaration en douane, que les œuvres d'art retournent à l'expéditeur sur territoire suisse et que l'exportation en vue d'un perfectionnement à façon soit prouvée (art. 54, al. 1, let. f, LTVA). Les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse doivent être intégrés dans la contre-prestation s'ils n'y sont pas déjà inclus.

11 Œuvres d'art placées sous le régime douanier de l'exportation puis réimportées (biens indigènes en retour)

Un bien qui lors de l'exportation a été placé sous le régime douanier de l'exportation est soumis lors de la réimportation à l'impôt sur les importations lorsque le montant de l'impôt est important.

Sur demande, l'Administration fédérale des douanes rembourse à l'importateur l'impôt sur les importations perçu le cas échéant lors de la réimportation (art. 53, al. 1, let. f, LTVA), pour autant que les conditions ci-après soient simultanément remplies:

- l'importateur ne peut pas déduire entièrement l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique auprès de l'Administration fédérale des contributions ou de l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein;
- le bien réimporté n'a pas été exonéré de la TVA du fait de l'exportation (l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ou impôt sur les importations);
- le bien retourne en l'état à l'expéditeur initial sur territoire suisse.

Les demandes de remboursement de l'impôt sur les importations doivent être adressées dans les cinq ans suivant l'année civile durant laquelle cet impôt a été perçu à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel la réimportation a eu lieu.

Concernant ce point, il est renvoyé également à la publication 18.85.

12 Œuvres d'art importées selon le régime douanier de l'admission temporaire

Si les œuvres d'art ont été placées lors de l'importation sous le régime douanier de l'admission temporaire, cela engendre une dette fiscale conditionnelle. Dans ce cas, la garantie de l'impôt sur les importations s'opère par le dépôt d'espèces, de papiers-valeurs ou par cautionnement douanier.

Si le régime de l'admission temporaire est apuré, la sûreté fournie au moment de l'importation est libérée. La condition est que l'impôt sur l'importation dû le cas échéant pour l'utilisation de l'œuvre d'art sur territoire suisse ait été payé (art. 54, al. 1, let. d, LTVA).

En revanche, si l'apurement du régime douanier de l'admission temporaire fait défaut, l'impôt sur les importations garanti lors de 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.

Des informations sur le régime douanier de l'admission temporaire figurent à l'adresse www.douane.admin.ch.

13 Calcul de l'impôt sur les importations

Les bases de calcul de l'impôt sur les importations figurent aux art. 54 et 55 LTVA.

Dans le cas des œuvres d'art, l'impôt sur les importations est calculé au taux de 7,6%. Il est perçu 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 considéré comme valeur marchande tout ce que l'importateur devrait payer au stade de l'importation à un fournisseur au moment de la naissance de la dette fiscale, 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 taxes dus hors du pays d'importation et lors de l'importation, à l'exception de l'impôt sur les importations lui-même;
- les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse

14 Débiteur de l'impôt sur les importations

Est débiteur de l'impôt sur les importations le débiteur de la dette douanière au sens de la loi sur les douanes (art. 51 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 le débiteur de l'impôt sur les importations 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 l'impôt sur les importations dû. Les recours entre eux sont régis par le droit civil.

15 Remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation de l'œuvre d'art

Au sens de l'art. 60, al. 1, LTVA, un remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation d'une œuvre d'art n'est possible que si l'importateur de l'époque ne pouvait pas déduire intégralement l'impôt sur les importations 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 ne sont pas remplies, l'Administration fédérale des douanes rembourse l'impôt sur les importations 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. 60, 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. 60, 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 sur les importations a été perçu (art. 60, al. 2, let. a, LTVA);
- il est prouvé que le bien réexporté est celui qui avait été importé (art. 60, al. 2, let. b, LTVA);
- la demande de remboursement de l'impôt sur les importations est présentée par écrit lors la déclaration pour le régime de l'exportation ou par écrit dans les 60 jours qui suivent l'établissement du document d'exportation à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel la réexportation a eu lieu (art. 60, al. 4, LTVA).

Concernant ce point, il est renvoyé également à la publication 18.86.