



Règlement 69-02

Exonérations de l'impôt

TVA sur les importations (impôt sur les importations)

Le règlement R-69 contient les dispositions d'exécution de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières relatives aux art. 50 à 64 de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA et aux dispositions d'ordonnance correspondantes. Il vise l'application uniforme des dispositions relatives à la TVA sur les importations et s'adresse à des spécialistes.

Aucun droit allant au-delà des dispositions légales ne peut en être déduit.

Pour des raisons de lisibilité, seule la forme masculine ou féminine est employée dans le présent règlement. Celle-ci se réfère toujours également aux personnes de l'autre sexe.

Table des matières

1	Vue d'ensemble des exonérations de l'impôt.....	5
2	Biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un montant d'impôt minime	6
2.1	Base juridique.....	6
2.2	Cadeaux de particuliers à l'étranger à des particuliers sur le territoire suisse	6
2.3	Effets personnels, provisions de voyage et franchises-valeur dans le trafic touristique.....	6
2.4	Montant de l'impôt ne dépassant pas cinq francs par décision de taxation	7
3	Organes humains et sang humain complet	9
3.1	Base juridique.....	9
3.2	Organes humains	9
3.3	Sang humain complet.....	10
4	Œuvres d'art créées par un artiste et introduites sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part.....	10
4.1	Définition d'une «œuvre d'art»	11
4.2	Oeuvres d'art réalisées avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur .	11
4.3	Œuvre d'art créée personnellement par un artiste.....	12
4.4	Œuvre d'art introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part	12
4.4.1	Généralités	12
4.4.2	L'artiste a vendu l'œuvre d'art	13
4.4.3	L'œuvre d'art n'est pas vendue et appartient à l'artiste	13
4.5	Contre-prestation pour les travaux exécutés à l'étranger sur des œuvres d'art d'un artiste sur mandat de sa part.....	15
4.6	Vue d'ensemble des œuvres d'art exonérées d'impôt.....	15
4.7	Vue d'ensemble des œuvres d'art imposables.....	17
5	Moyens de paiement, papiers-valeurs, manuscrits, documents, timbres-poste, timbres et titres de transport.....	19
5.1	Moyens de paiement légaux sans valeur de collection (monnaies et billets de banque)	19
5.2	Papiers-valeurs sans valeur de collection	20
5.3	Manuscrits sans valeur de collection	21
5.4	Documents, billets d'entrée, billets de loterie et documents de brevet sans valeur de collection	21
5.4.1	Documents sans valeur de collection	21
5.4.2	Billets d'entrée et billets de loterie sans valeur de collection	22
5.4.3	Documents de brevet sans valeur de collection	22
5.5	Timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse jusqu'à concurrence de leur valeur faciale	23
5.6	Timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale.....	25
5.6.1	Timbres ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse.....	25
5.6.2	Timbres ayant valeur d'affranchissement sur le territoire étranger	25
5.7	Titres de transport d'entreprises de transports publics.....	25
5.7.1	Titres de transport d'entreprises de transports publics étrangers	25
5.7.2	Titres de transport d'entreprises de transports publics suisses.....	25
6	Effets de déménagement, trousseaux de mariage et effets de succession.....	26
6.1	Base juridique.....	26
6.2	Conditions	26
7	Biens destinés à des institutions de bienfaisance, à des œuvres d'entraide ou à des indigents	26
7.1	Base juridique.....	26
7.2	Conditions	26

8	Objets d'art et d'exposition pour les musées; études et œuvres réalisées par des artistes domiciliés sur le territoire douanier lors d'un séjour temporaire à l'étranger pour leurs études	27
8.1	Base juridique.....	27
8.2	Objets d'art et d'exposition pour les musées.....	27
8.3	Études et œuvres réalisées par des artistes domiciliés sur le territoire douanier lors d'un séjour temporaire à l'étranger pour leurs études.....	28
9	Biens du trafic de la zone frontière; animaux extraits des eaux frontières.....	29
9.1	Base juridique.....	29
9.2	Conditions	29
10	Echantillons et spécimens de marchandises, assortiments d'échantillons; matériel d'emballage indigène	29
10.1	Base juridique.....	29
10.2	Echantillons et spécimens de marchandises.....	30
10.3	Matériel d'emballage indigène	31
11	Biens destinés aux compagnies aériennes visées à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA	31
11.1	Compagnies aériennes visées à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA	32
11.1.1	Compagnies aériennes ayant leur siège sur le territoire suisse	33
11.1.2	Compagnies aériennes ayant leur siège à l'étranger	33
11.2	Biens au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA.....	33
11.3	Livraisons à la compagnie aérienne et acheminement sur le territoire suisse d'un bien acquis par la compagnie aérienne dans le cadre d'une livraison	33
11.3.1	Base juridique	33
11.3.2	Livraison de biens sur le territoire suisse.....	34
11.3.3	Acheminement de biens sur le territoire suisse par des compagnies aériennes	37
11.4	Conditions manquantes pour l'importation franche d'impôt des biens visés à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA	37
11.4.1	Différence entre un mandat d'exploitation pour le propriétaire et la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance	37
11.4.2	Contrats associant des éléments d'aircraft management et de la mise à disposition d'un bien, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage..	38
11.4.3	Réimportation d'un bien qui a subi une maintenance ou une réparation à l'étranger	39
11.5	Documents à présenter lors de l'importation	39
12	Biens indigènes en retour.....	39
12.1	Taxation en franchise d'impôt au moment de la réimportation des biens indigènes en retour	40
12.1.1	Exonération fondée sur un montant minime de l'impôt sur les importations...	40
12.1.2	Exonération fondée sur des motifs d'économie administrative	40
12.2	Exonération de l'impôt de biens indigènes en retour par remboursement	42
13	Électricité transportée par lignes, gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et chaleur produite à distance.....	42
14	Biens exonérés de l'impôt sur les importations en vertu de traités internationaux ..	43
15	Biens importés sous le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement actif avec remboursement.....	45
15.1	Base juridique.....	45
15.2	Régime douanier de l'admission temporaire	45
15.3	Régime douanier du perfectionnement actif – impôt à l'importation avec droit au remboursement	45
16	Biens importés par des assujettis sur le territoire suisse pour perfectionnement à façon sous le régime douanier du perfectionnement actif – impôt sur les importations fixées selon le système de la suspension.....	46
16.1	Base juridique.....	46

16.2	Conditions	46
17	Réimportation après perfectionnement à façon (contrat d'entreprise) à l'étranger – apurement du régime douanier du perfectionnement passif	46
17.1	Base juridique.....	46
17.2	Conditions et contre-prestation devant être imposée	46
17.3	Importation de biens de remplacement en lieu et place des biens réparés	48
17.4	Réimportation de biens réparés sous garantie.....	49
17.5	Réimportation de biens réparés gratuitement à titre de conciliation	49
18	Réimportation avec apurement du régime douanier de l'admission temporaire	49
18.1	Base juridique.....	49
18.2	Conditions et contre-prestation devant être imposée	49
19	Réimportation de biens exportés sous le régime douanier de l'exportation pour perfectionnement à façon (contrat d'entreprise) à l'étranger	50
19.1	Base juridique.....	50
19.2	Conditions et contre-prestation devant être imposée	50
19.3	Réimportation de biens réparés sous garantie.....	51
19.4	Réimportation de biens réparés gratuitement à titre de conciliation	51
19.5	Importation de biens de remplacement en lieu et place des biens réparés	51
20	Biens exonérés de l'impôt sur les importations par le Conseil fédéral (matériel diplomatique, biens destinés aux consulats, prix d'honneur, réserves à bord de wagons-restaurants, etc.).....	52
20.1	Base juridique.....	52
20.2	Biens destinés à des chefs d'Etat ainsi qu'à des services diplomatiques, consulaires ou internationaux et à leurs membres	53
20.3	Cercueils contenant des cadavres, urnes contenant les cendres de cadavres incinérés, ornements funéraires et couronnes mortuaires.....	53
20.4	Prix d'honneur, insignes commémoratifs et dons d'honneur	53
20.5	Réserves à bord de wagons-restaurants	54
20.6	Réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord de bateaux.....	54
20.7	Réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord d'aéronefs.....	54
20.8	Pactes, traités, conventions et accords signés avec des organisations internationales	55
21	Monnaies d'or et or fin.....	57
21.1	Base juridique.....	57
21.2	Monnaies d'or émises par des Etats	57
21.3	Or d'investissement	58
21.4	Or sous forme brute ou mi-ouvrée destiné à l'affinage ou à la récupération.....	58
21.5	Or sous forme de déchets ou de rebuts.....	59
22	Réparation et remplacement sous garantie	60
22.1	Cas de figure	60
22.2	Détermination de l'impôt en cas de réparation ou de remplacement sous garantie	60
22.3	Exonération de l'impôt au moment de l'importation de bien réparés ou remplacés sous garantie.....	61
23	Réparation et remplacement de biens – à titre de conciliation, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire	62
23.1	Cas de figure	62
23.2	Détermination de l'impôt après une réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation.....	62
23.3	Détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation.....	63
23.4	Exonération de l'impôt au moment de l'importation de biens remplacés gratuitement à titre de conciliation par le fournisseur	63
24	Assortiments et combinaisons de biens en franchise d'impôt et soumis à l'impôt ...	64

1 Vue d'ensemble des exonérations de l'impôt

En vertu de l'art. 53 LTVA, les biens suivants sont exonérés de l'impôt sur les importations:

- les biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un impôt minime (ch. 2);
- les organes humains et le sang humain complet (ch. 3);
- les œuvres d'art créées par un artiste que celui-ci a importées ou fait importer sur le territoire suisse (ch. 4);
- les moyens de paiement, les papiers-valeurs, les manuscrits, les documents, les timbres-poste, les timbres et les titres de transport (ch. 5);
- les effets de déménagement, les trousseaux de mariage et les effets de succession (ch. 6);
- les biens destinés à des institutions de bienfaisance, à des œuvres d'entraide ou à des indigents (ch. 7);
- les objets d'art et d'exposition pour les musées; les études et les œuvres réalisées par les artistes domiciliés sur le territoire douanier lors d'un séjour temporaire effectué à l'étranger pour leurs études (ch. 8);
- les biens du trafic de la zone frontière et les animaux extraits des eaux frontières (ch. 9);
- les échantillons et les spécimens de marchandises, les assortiments d'échantillons; le matériel d'emballage indigène (ch. 10);
- les biens destinés aux compagnies de navigation aérienne au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA (ch. 11);
- les biens indigènes en retour (ch. 12);
- l'électricité transportée par lignes, le gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et la chaleur produite à distance (ch. 13);
- les biens exonérés en vertu de traités internationaux (ch. 14);
- les biens importés sous le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement actif avec remboursement (ch. 15);
- Biens importés par des assujettis sur le territoire suisse pour perfectionnement à façon sous le régime douanier du perfectionnement actif et impôt sur les importations fixées selon le système de la suspension (ch. 16);
- Réimportation après perfectionnement à façon (contrat d'entreprise) à l'étranger – apurement du régime douanier du perfectionnement passif (ch. 17);
- Réimportation avec apurement du régime douanier de l'admission temporaire (ch. 18);
- Réimportation de biens exportés sous le régime douanier de l'exportation pour perfectionnement à façon (contrat d'entreprise) à l'étranger (ch. 19);

- les biens exonérés de l'impôt sur les importations par le Conseil fédéral (matériel diplomatique, biens destinés aux consulats, prix d'honneur, réserves à bord de wagons-restaurants, etc.) (ch. 20);
- les monnaies d'or et l'or fin (ch. 21);
- Réparation et remplacement sous garantie (ch. 22);
- Réparation et remplacement de biens à titre de conciliation, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire (ch. 23);
- Assortiments et combinaisons de biens en franchise d'impôt et soumis à l'impôt (ch. 24).

2 Biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un montant d'impôt minime

2.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations en vertu des dispositions plus précises édictées par le DFF (art. 53, al. 1, let. a, LTVA) les biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un impôt minime.

Se fondant sur l'art. 53, al. 1, let. a, LTVA, le DFF exonère les biens suivants de l'impôt sur les importations, conformément à l'ordonnance régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minime ou dont le montant de l'impôt est insignifiant (RS 641.204):

- les cadeaux expédiés de particuliers domiciliés à l'étranger à des particuliers domiciliés sur le territoire suisse jusqu'à une valeur de 100 francs par envoi, excepté les tabacs manufacturés et les boissons alcooliques (ch. 2.2);
- les objets usuels personnels et les provisions de voyage, qui sont exonérés en vertu des art. 63 et 64 OD (ch. 2.3);
- les marchandises du trafic touristique visées à l'art. 16, al. 2, LD, dont la valeur globale ne dépasse pas 300 francs par personne (franchise-valeur; ch. 2.3);
- les biens dont le montant de l'impôt ne dépasse pas cinq francs par décision de taxation (ch. 2.4).

2.2 Cadeaux de particuliers à l'étranger à des particuliers sur le territoire suisse

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les cadeaux expédiés de particuliers domiciliés à l'étranger à des particuliers domiciliés sur le territoire suisse jusqu'à une valeur de 100 francs par envoi, excepté les tabacs manufacturés et les boissons alcooliques. Par «valeur», on entend dans ce contexte la valeur au lieu d'expédition, c.-à-d. la valeur effective du cadeau sans les coûts de l'emballage, d'assurance, de transport et autres coûts accessoires jusqu'au lieu de destination.

2.3 Effets personnels, provisions de voyage et franchises-valeur dans le trafic touristique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations:

- les effets personnels et les provisions de voyage qui sont admis en franchise de droits d'entrée en vertu des art. 63 et 64 OD;

- les marchandises du trafic touristique au sens de l'art. 16, al. 2, LD, jusqu'à une valeur globale de 300 francs (franchise-valeur) par personne; les biens exonérés de l'impôt sur les importations ne sont pas comptabilisés dans le calcul de la valeur globale.

2.4 Montant de l'impôt ne dépassant pas cinq francs par décision de taxation

Les biens lors de l'importation desquels le montant de l'impôt n'excède pas cinq francs par décision de taxation sont exonérés de l'impôt sur les importations.

Afin de pouvoir déterminer si une exonération fiscale est applicable, il faut dans un premier temps calculer l'impôt dû dans le cas concret. Seulement si le montant d'impôt dû est connu, il peut être jugé, dans un deuxième temps, si celui-ci n'excède pas cinq francs et si, dans ce cas, il ne sera pas à prélever. Pour le calcul de l'impôt, il implique de connaître les montants de la base de calcul de l'impôt et du taux applicable. La base de calcul et le taux de l'impôt sont régis respectivement par les art. 54 et 55 LTVA.

Selon l'art 54, al. 3, let. b, LTVA, les frais de dédouanement sont toujours inclus dans la base de calcul de l'impôt. Dans la pratique administrative, les frais de dédouanement n'entrent toutefois pas en ligne de compte lors de l'examen quant à savoir si la franchise est applicable dans les cas décrits ci-après. Sont ainsi valables, pour le contrôle de la franchise, différentes bases de calcul de l'impôt en fonction de la procédure utilisée pour déclarer le bien en vue de la taxation à l'importation.

- Petits envois déclarés pour la taxation par des destinataires agréés avec déclaration en douane réduite ou simplifiée

et

envois de la poste aux lettres adressés et colis adressés n'excédant pas 20 kg, transportés par La Poste Suisse dans le cadre du service universel ou par des opérateurs privés dans le cadre de leur concession, déclarés pour la taxation avec déclaration en douane réduite ou simplifiée.

Les destinataires agréés peuvent déclarer les petits envois pour la taxation à l'importation de manière simplifiée si l'OFDF leur a délivré l'autorisation nécessaire à cet effet. Par «petits envois», on entend des envois dont la valeur TVA n'excède pas 1000 francs, dont la masse brute n'excède pas 1000 kg, qui ne sont soumis ni à un permis ni à un contrôle, et pour lesquels aucun certificat en relation avec des actes législatifs autres que douaniers (ALAD) n'est nécessaire. La déclaration en douane simplifiée signifie que les envois à l'importation peuvent être déclarés pour la taxation avec moins de données électroniques. Par ailleurs, les titulaires d'une autorisation pour cette procédure spéciale peuvent renoncer à la déclaration en douane électronique lorsque ni les droits de douane ni la TVA n'excèdent cinq francs et qu'aucune autre redevance d'entrée ne doit être payée. Pour les petits envois en franchise de redevances de ce genre, le destinataire agréé peut procéder à une déclaration simplifiée à l'aide d'un autocollant, d'un timbre ou d'une déclaration en douane collective.

Les envois de la poste aux lettres adressés et les colis adressés n'excédant pas 20 kg que La Poste Suisse transporte dans le cadre du service universel ou que des opérateurs privés transportent dans le cadre de leur concession peuvent être déclarés pour la taxation à l'importation avec une procédure simplifiée. Dans cette procédure, La Poste Suisse ou le titulaire de la concession peut également renoncer à la déclaration en douane électronique et procéder à une déclaration simplifiée à l'aide d'un autocollant, d'un timbre ou d'une déclaration en douane collective si ni les droits de douane ni la TVA n'excèdent cinq francs et si aucune autre redevance d'entrée ne doit être payée.

Si la déclaration en douane du bien est effectuée conformément à l'une des procédures décrites ci-dessus, il faut ajouter à la contre-prestation calculée pour le bien importé ou à sa valeur marchande¹, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus, les redevances et coûts suivants:

- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse, à l'exception de la TVA étrangère et d'impôts étrangers similaires sur le chiffre d'affaires (par ex. «sales tax» aux Etats-Unis) qui ne sont pas perçus lors de l'expédition à l'étranger, et
- les frais d'expédition et d'assurance jusque chez le destinataire du bien.

L'impôt sur les importations doit être calculé sur la base d'imposition ainsi déterminée. S'il n'excède pas cinq francs et que le destinataire agréé, La Poste Suisse ou le concessionnaire, ne facture pas de frais de dédouanement à l'expéditeur, à l'importateur et au destinataire des biens, l'importation est franche d'impôt.

Dans la pratique administrative, les frais de dédouanement ne font pas partie de la base de calcul de l'impôt si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- l'envoi est déclaré pour la taxation de la manière suivante:
 - petits envois: déclaration en douane réduite resp. simplifiée par un destinataire agréé ayant l'autorisation adéquate;
 - envois de la poste aux lettres adressés et colis adressés n'excédant pas 20 kg: déclaration en douane simplifiée par La Poste Suisse dans le cadre du service universel ou par des opérateurs privés dans le cadre de leur concession;
- l'envoi est franc d'impôt sur la base de la franchise de cinq francs; et
- le destinataire agréé, La Poste Suisse ou le concessionnaire ne facture pas de frais de dédouanement à l'expéditeur, à l'importateur et au destinataire pour les envois en franchise de ce genre.

Même avec les procédures de déclaration simplifiées, les frais de dédouanement font toujours partie de la base de calcul de l'impôt si l'envoi est passible de redevances. Si des frais de dédouanement sont également facturés à l'expéditeur, à l'importateur ou au destinataire pour les envois en franchise de redevances, ils font alors aussi partie de la base de calcul de l'impôt en cas de déclaration avec une procédure de déclaration simplifiée et doivent donc être pris en considération lors de l'examen si la franchise peut être accordée.

Les frais de dédouanement font également toujours partie de la base de calcul de l'impôt lorsque l'envoi est déclaré pour la taxation à l'importation conformément à une procédure de déclaration ordinaire (pas de déclaration en douane réduite ou simplifiée). Dans les cas de ce genre, ce principe s'applique par conséquent aussi lorsque le bureau de douane examine si la franchise peut être accordée.

Voir à titre de comparaison les explications ci-après.

¹ Voir règlement 69-03

- Biens déclarés pour la taxation conformément à une procédure autre que celles énumérées ci-dessus (par ex. e-dec standard)

Ici aussi, lorsque le bureau de douane examine si la franchise peut être appliquée à l'importation d'un bien, il doit, dans un premier temps, déterminer la base de calcul de l'impôt et procéder au calcul de l'impôt sur les importations.

Il convient en l'occurrence, conformément à l'art. 54, al. 3, LTVA, d'ajouter les frais suivants à la contre-prestation ou à la valeur marchande² pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus:

- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse et lors de l'importation, toutefois sans l'impôt à prélever sur les importations et sans la TVA étrangère et les impôts étrangers similaires sur le chiffre d'affaires (par ex. «sales tax» aux Etats-Unis) qui ne sont pas perçus lors de l'expédition à l'étranger, et
- les frais de transport ou d'expédition du bien et toutes les prestations afférentes (prestations de taxation de la personne assujettie à l'obligation de déclarer, prestations d'assurance, etc.) jusqu'au lieu sur le territoire suisse où le bien doit être acheminé après la naissance de la dette fiscale.³

En ce qui concerne les procédures citées ci-dessus, les frais de dédouanement dus par la personne assujettie à l'obligation de déclarer font ainsi également partie de la base de calcul de l'impôt lorsque le bureau de douane examine si la franchise peut être accordée. Ces frais et ces redevances doivent par conséquent être ajoutés à la contre-prestation ou à la valeur marchande pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus.

3 Organes humains et sang humain complet

3.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations en vertu de l'art. 53, al. 1, let. b, LTVA les organes humains importés par des institutions médicales reconnues ou par des hôpitaux (ch. 3.2) ainsi que le sang humain complet importé par des titulaires de l'autorisation requise à cet effet (ch. 3.3).

3.2 Organes humains

Les organes humains sont exonérés de l'impôt sur les importations s'ils sont importés par des institutions médicales reconnues ou par des hôpitaux.

Sont réputés organes humains les organes entiers tels que par exemple le foie, les reins, le cœur, les poumons et le pancréas.

N'en font pas partie les tissus corporels (par ex. tissu cutané, os, cartilage, cornée), les cellules (par ex. cellules souches du sang, moelle osseuse et liquides biologiques tels que le sperme), ainsi que les parties ou coupes d'organes. Ces biens ne sont pas exonérés de l'impôt sur les importations. Seuls leurs frais d'acquisition (par exemple frais d'emballage, de transport et de dédouanement) sont imposés lors de l'importation de tissus et de cellules humains à des fins de transplantation. Pour les biens de ce genre, il n'existe aucune valeur marchande. Il est interdit d'en faire commerce en Suisse (art. 7 de la loi fédérale sur la transplantation).

² Voir règlement 69-03

³ Voir règlement 69-03

Les organes d'origine animale destinés à être transplantés sur des êtres humains ne sont pas exonérés de l'impôt sur les importations.

3.3 Sang humain complet

Le sang humain complet non traité est exonéré de l'impôt sur les importations s'il est importé par des titulaires de l'autorisation requise à cet effet. Le sang humain complet importé dans des situations médicales d'urgence ou pour servir à des transfusions autologues est également exonéré de l'impôt sur les importations lorsqu'il n'est pas importé par des titulaires de l'autorisation requise à cet effet.

En revanche, les dérivés et les composants du sang sont soumis à l'impôt sur les importations. Sont concernés tous les produits sanguins obtenus à partir de sang humain ou animal complet par traitement physique, chimique ou biologique. Ces produits sont considérés comme médicaments⁴ lorsqu'ils sont destinés à être appliqués directement à l'homme ou à l'animal.

4 Œuvres d'art créées par un artiste et introduites sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part

Sont exonérés de l'impôt sur les importations, en vertu de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA, les biens:

- considérés comme des œuvres d'art au sens du droit fiscal;
- personnellement créés par un artiste avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur; et
- introduits sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part.

Pour l'exonération, ces trois conditions doivent être simultanément remplies. N'est pas exonérée de l'impôt la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger sur les œuvres d'art de l'artiste par des tiers mandatés par celui-ci (art. 54, al. 1, let. c, LTVA).

La personne soumise à l'obligation de déclarer doit pouvoir présenter à l'OFDF, comme document d'accompagnement les indications suivantes:

- le nom de l'artiste;
- le genre de l'œuvre;
- le sujet et le format (grandeur en cm);
- le prix de vente par œuvre d'art (en cas de vente ou de commissionnement) ou la valeur marchande par œuvre d'art (dans les autres cas)⁵;
- le lieu et la date d'établissement du document;
- la signature de l'artiste-peintre ou du sculpteur qui a créé l'œuvre.

Il n'est pas nécessaire de présenter la liste en version originale. Les photocopies ou les listes transmises par voie électronique sont également reconnues.

Si l'artiste n'est pas présent lors de la taxation 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

⁴ Voir règlement 69-04

⁵ Voir règlement 69-03

qui fait introduire ses œuvres d'art sur le territoire suisse. Servent de justificatifs adéquats à cet effet des factures, ordres de transport, arrangements écrits avec le destinataire, papiers de transport, etc.

Des informations sur l'importation d'œuvres d'art allant au-delà de l'exonération fiscale figurent dans la publication de l'OFDF [«Impôt sur les importations grevant les œuvres d'art»](#).

4.1 Définition d'une «œuvre d'art»

L'exonération de l'impôt sur les importations au sens de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA n'est valable que pour les œuvres d'art. Sont réputées telles les œuvres qu'un artiste a créées de sa propre volonté 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 ne fait donc pas plus partie de cette catégorie qu'un travail réalisé sur mandat sur la base d'une photographie ou avec des moyens techniques. De même, une matière première qu'un artiste introduit ou fait introduire sur le territoire suisse pour y créer une 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 dépourvue de but utilitaire, c.-à-d. exclusivement destinée ou propre à être contemplée (par ex. tableaux, peintures, sculptures, œuvres plastiques, statues).

Les articles présentant la forme d'objets utilitaires (par 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 de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA. Ce sont des ouvrages d'artisanat manuel ou industriel. 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 autres objets similaires.

Est également considérée comme une œuvre d'art réalisée par un artiste peintre au sens de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA un tableau créé par un artiste amateur avec les moyens d'un artiste peintre (voir ch. 4.2). L'OFDF ne statue pas à partir de quel moment un objet atteint une somme telle qu'il acquiert le statut d'œuvre d'art.

4.2 Oeuvres d'art réalisées avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur

Les œuvres d'art exonérées de l'impôt sur les importations en vertu de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA doivent avoir été réalisées avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur.

- Moyens d'un artiste-peintre

L'artiste-peintre 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.

- Moyens d'un sculpteur

Le sculpteur réalise une œuvre d'art en formant des sculptures ou des œuvres plastiques de toutes sortes de façons à partir de matériaux à l'aide du marteau, du burin, de machines ou d'autres outils (par ex. en travaillant la pierre afin d'obtenir une sculpture, en sculptant et en découpant des figures dans le bois, ou en assemblant [par soudage, brasage ou vissage] des matériaux pour en faire des œuvres plastiques. Il peut également créer une œuvre de ses mains (par ex. en modelant des figures en terre glaise ou en plâtre).

L'œuvre réalisée avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur appartient ainsi à l'art bidimensionnel ou tridimensionnel.

Que l'auteur se considère ou se désigne lui-même artiste-peintre, sculpteur, photographe, ou artiste en médias est sans importance pour l'appréciation. Il y a œuvre réalisée avec les moyens d'un artiste-peintre même si c'est un artiste principalement actif dans la photographie qui l'a peinte ou dessinée.

L'artiste ne doit pas nécessairement avoir réalisé 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. Est par conséquent réputée œuvre d'art franche d'impôt au sens de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA seule une photographie peinte de façon propre à l'artiste et exclusivement par lui-même et lorsque chaque tirage constitue une pièce unique (œuvre originale).

Les critères déterminants pour apprécier s'il s'agit d'une œuvre d'art réalisée avec les moyens 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.

4.3 Œuvre d'art créée personnellement par un artiste

Les œuvres d'art exonérées de l'impôt sur les importations conformément à l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA doivent avoir été créées personnellement par l'artiste. Doit être considérée comme créée 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 personnes tierces selon son idée. La condition est toutefois que l'artiste a planifié l'œuvre d'art, a choisi ou déterminé la matière première et a réceptionné l'œuvre achevée. En outre, l'artiste doit être le détenteur du droit d'auteur sur l'œuvre d'art.

N'est pas franche d'impôt lors de l'importation de l'œuvre d'art la contre-prestation pour les travaux liés à cette dernière que des personnes tierces sont réalisés à l'étranger sur mandat de l'artiste (art. 54, al. 1, let. c, LTVA).

4.4 Œuvre d'art introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part

4.4.1 Généralités

Les œuvres d'art exonérées de l'impôt sur les importations selon l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA doivent avoir été introduites sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou par une personne tierce sur mandat de sa part.

Ainsi, l'importation d'une œuvre d'art selon le chiffre 4.2 ci-dessus est exonérée de l'impôt si l'artiste achemine son œuvre personnellement de l'étranger sur le marché intérieur ou l'importe pour lui-même.

A cet égard, il faut distinguer ce qui suit:

- l'œuvre d'art est vendue au moment de l'importation (ch. 4.4.2);
- l'œuvre d'art n'est pas encore vendue et par conséquent propriété de l'artiste au moment de l'importation (ch. 4.4.3).

L'œuvre d'art est réputée vendue si on est en présence d'un contrat de vente au moment de l'importation. (N.B. un contrat de commission n'est pas un contrat de vente).

4.4.2 L'artiste a vendu l'œuvre d'art

L'artiste a vendu son œuvre d'art, raison pour laquelle on est en présence d'un contrat de vente au moment de l'importation. L'œuvre d'art est introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:

- L'artiste transporte lui-même l'œuvre d'art chez l'acheteur sur le territoire suisse (livraison transportée par le fournisseur); ou
- l'artiste charge un transitaire ou un transporteur d'expédier l'œuvre d'art chez l'acheteur sur le territoire suisse (livraison de biens expédiés).

Il incombe à la personne assujettie à l'obligation de déclarer de déterminer qui a donné mandat d'introduire l'œuvre d'art sur le territoire suisse. Si l'artiste figure en tant qu'expéditeur dans les papiers de transport, l'œuvre est introduite sur le territoire suisse sur mandat de sa part. Dans les autres cas, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prouver à l'aide de l'ordre d'expédition et de transport ou d'autres pièces appropriées que l'artiste est le mandant. L'identité de la personne devant prendre en charge les coûts du transport est sans importance.

L'œuvre d'art **n'est pas** introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-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 sur le territoire suisse.
- L'acheteur charge une personne tierce (par ex. un transitaire) d'aller chercher l'œuvre d'art chez l'artiste puis de l'introduire sur le territoire suisse.
- Sur mandat de l'acheteur, l'artiste achemine l'œuvre d'art chez une personne tierce sur le territoire suisse (dans ce cas de figure, l'importation de l'œuvre d'art n'est pas effectuée à l'initiative de l'artiste, mais de l'acheteur).
- Sur mandat de l'acheteur, l'artiste fait parvenir l'œuvre d'art à une personne tierce sur le territoire suisse. Dans ce cas de figure, le pouvoir de disposer économiquement de l'œuvre d'art est alors transféré d'un point de vue fiscal à l'acheteur avant l'importation; l'artiste n'introduit pas l'œuvre sur le territoire suisse pour son propre compte, mais pour celui de l'acheteur.
- L'œuvre d'art est acheminée en Suisse non pas par l'artiste ou par une personne tierce qu'il a mandatée, mais par une personne morale (par ex. Sàrl, SA, Ltd) ou par une personne tierce mandatée par cette dernière.

4.4.3 L'œuvre d'art n'est pas vendue et appartient à l'artiste

L'œuvre d'art est propriété de l'artiste au moment de l'importation et il n'existe aucun contrat de vente. L'œuvre d'art est introduite sur le territoire suisse par l'artiste 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 le 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 le territoire suisse pour examen en vue d'un éventuel achat.

- L'artiste charge une agence artistique, un marchand d'art, une galerie, etc. sur le territoire suisse de vendre l'œuvre d'art au nom et pour le compte de l'artiste (représentation directe⁶, entremise).
- 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 personnellement l'œuvre d'art sur le territoire suisse ou charge une personne tierce de l'y introduire à des fins d'entreposage, de vente, d'exposition, d'usage en propre ou de remise gratuite. Si la personne tierce chargée par l'artiste d'introduire l'œuvre sur le territoire suisse est une personne dont le siège ou le domicile se trouve à l'étranger, il lui est interdit de participer financièrement à un éventuel produit de la vente.
- L'artiste charge une galerie établie à l'étranger d'expédier à une galerie sur le territoire suisse l'œuvre d'art qu'elle n'a pas vendue. La galerie étrangère agit par conséquent sur mandat de l'artiste. Financièrement, elle ne participe en aucune manière au produit de la vente sur le territoire suisse.
- L'œuvre d'art retirée de la libre pratique pour son exportation n'a pas pu être vendue à l'étranger par le commissionnaire, le marchand d'art, le représentant ou l'exposant et retourne donc à l'artiste sur le territoire suisse.

Le fait que l'œuvre d'art ait été déclarée ou non sous le régime douanier de l'exportation 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 acheminée (du domicile ou atelier de l'artiste, jusqu'au lieu de la prochaine exposition, de l'entrepôt de l'artiste ou à un autre endroit sur le territoire suisse) sont également sans importance.

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 sur le territoire suisse sur mandat de l'artiste car lui seul en tant que propriétaire de l'œuvre peut statuer où elle sera exposée, proposée à la vente ou acheminée.

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

- L'œuvre d'art est acheminée en Suisse par une personne morale (par ex. Sàrl, SA, Ltd) ou par une personne tierce mandatée par cette dernière.
- Un commissionnaire, établi à l'étranger, transporte lui-même l'œuvre d'art sur le territoire suisse ou charge une personne tierce de l'introduire sur le territoire suisse pour l'y exposer et la vendre (par ex. lors d'une foire d'art).

Il faut en principe toujours partir de l'idée qu'il s'agit d'une importation par le commissionnaire lorsque l'œuvre d'art est expédiée 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 une personne tierce d'aller la chercher chez l'artiste. En pareil cas, une exonération fiscale est exclue même si l'artiste atteste par écrit que l'œuvre est introduite sur le territoire suisse sur mandat de sa part.

Il y a en revanche importation par l'artiste lorsque celui-ci introduit personnellement l'œuvre d'art sur le territoire suisse au lieu d'exposition à partir de son atelier ou entrepôt

⁶ Voir règlement 69-01

à l'attention du commissionnaire étranger ou charge une personne tierce (transitaire, connaissance) d'aller chercher l'œuvre dans son atelier ou entrepôt pour l'expédier sur le territoire suisse.

- Un commissionnaire établi à l'étranger remet l'œuvre d'art à une galerie ou à un marchand d'art sur le territoire suisse aux fins de vente en commission. L'œuvre d'art n'est pas non plus réputée introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part lorsque l'artiste est l'associé du commissionnaire étranger.
- Un commerçant établi à l'étranger remet l'œuvre d'art à une galerie ou à un marchand d'art sur le territoire suisse pour vente incertaine. L'œuvre d'art n'est pas non plus réputée introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part lorsque l'artiste est l'associé de l'entreprise de commerce étrangère.
- Une galerie établie à l'étranger expédie l'œuvre d'art sur le territoire suisse et participe au produit de la vente, par exemple dans le cadre d'un contrat de commission, de galerie, d'exposition ou d'exclusivité entre l'artiste et la galerie étrangère.

4.5 Contre-prestation pour les travaux exécutés à l'étranger sur des œuvres d'art d'un artiste sur mandat de sa part

Même si toutes les conditions de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA pour une exonération fiscale de l'œuvre d'art importée sont remplies, la contre-prestation pour les travaux que l'artiste a fait exécuter à l'étranger par des personnes tierces sur son œuvre d'art est soumise à l'impôt sur les importations (art. 54 LTVA) de sculptures, l'ouvraison de blocs de marbre, l'encadrement de tableaux ou la gravure sur bois par des personnes tierces.

Fait partie de la contre-prestation tout ce que l'artiste ou un tiers à sa place doit payer en échange des travaux exécutés à l'étranger, plus les frais de transport ou d'expédition de l'œuvre d'art et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse⁷.

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

Les biens suivants sont considérés comme des œuvres d'art franches d'impôt au sens de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA, pour autant qu'ils:

- aient été créés par l'artiste lui-même ; et
- soient introduits sur le territoire suisse par lui-même ou sur mandat de sa part.

La contre-prestation pour les travaux que l'artiste a fait exécuter à l'étranger par des personnes tierces sur son œuvre d'art est toutefois soumise à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. c, LTVA).

- Peintures, dessins et autres images, réalisées avec les moyens d'un artiste-peintre
- Œuvres issues de la technique de la sculpture (par ex. des sculptures, des œuvres plastiques)
- Estampes, xylographies ou lithographies originales

Les estampes originales 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

⁷ Voir règlement 69-03

des incisions dans du bois ou du linoléum. En fonction de l'outil utilisé pour répartir l'encre grasse sur la pierre lithographique, les lithographies originales peuvent être des lithographies au crayon, à la plume, à la craie ou au pinceau.

Les estampes, xylographies ou lithographies originales sont réputées œuvres d'art au sens de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA, pour autant qu'elles présentent les caractéristiques d'une œuvre originale conçue de manière artistique et à titre individuel. Il faut partir du principe que cette condition est satisfaite si elles sont signées et numérotées par l'artiste, et si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- elles ont été tirées en nombre limité d'exemplaires,
- elles ont été tirées d'une ou plusieurs plaques entièrement exécutées 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, xylographies ou 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 réputées œuvres d'art au sens de la prescription en matière d'exonération dans la mesure où elles ont été tirées en nombre limité d'exemplaires et les tirages sont signés et numérotés par l'artiste.

- Reproductions de chefs-d'œuvre;
- Les reproductions de tableaux sont réputées œuvres d'art au sens de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA si :
 - elles ont été peintes entièrement à la main et sans moyens auxiliaires tels que chablon et modèles d'imprimerie;
 - aucun droit d'auteur ne doit être payé;
 - il ne s'agit pas d'un travail sur mandat; et
 - les reproductions ne sont pas confectionnées en série (c.-à-d. plusieurs de la même œuvre).
- Collages qui forment une image grâce à l'assemblage par collage de divers matériaux tels que papier (même imprimé), tapisserie, étoffe, gaze et qui constituent une œuvre originale créée de manière artistique;
- Fontes de sculptures;

Les fontes de sculptures sont réputées 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
 - les fontes de sculptures ont été fabriquées sous la surveillance de l'artiste et en nombre limité d'exemplaires.
- Œuvres d'art démontées 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 personnes tierces sur une œuvre d'art, l'importation d'une œuvre d'art créée personnellement par un artiste est exonérée de l'impôt sur les importations si les conditions de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA sont satisfaites.

Il y a œuvre d'art à l'état démonté pour des raisons de transport lorsque, après assemblage sur le territoire suisse, on obtient l'œuvre complète, qu'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 que, sur le territoire suisse, l'œuvre ne doit plus qu'être montée, assemblée par vissage, érigée ou fixée d'une manière quelconque (vissée sur un socle, bétonnée, etc.).

Si l'artiste importe un bien qu'il n'a pas confectionné 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 le 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 sur le plan fiscal.

Par œuvre d'art inachevée, on entend un bien qui a été confectionné à l'étranger avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur. On peut mentionner, à titre d'exemple, un bloc de granit travaillé à l'étranger par un sculpteur qui l'introduit sur le territoire suisse pour en faire une sculpture.

Ne sont pas des œuvres d'art les biens importés par l'artiste en vue d'en faire une œuvre d'art, mais qu'il n'a pas encore travaillés avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur. Ceux-ci sont soumis à l'impôt sur les importations. Exemples: bloc de marbre brut, bloc de fer coulé, plaque de fer laminée, miroir, lampe, toile, peinture.

4.7 Vue d'ensemble des œuvres d'art imposables

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

- Tous les objets d'art qui ne remplissent pas une ou plusieurs des conditions énumérées à l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA;
- Les matières premières pour la création d'œuvres d'art;

Un artiste se procure à l'étranger une matière première, c.-à-d. un bien non travaillé avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur. Cette matière première est introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part et employée sur le territoire suisse dans la réalisation d'une œuvre d'art créée par l'artiste lui-même ou par une personne tierce sous sa surveillance.

L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation⁸ que l'artiste a payée pour la matière première importée, augmentée des frais de transport ou d'expédition et de toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination de la matière première sur

⁸ Voir règlement 69-03

territoire suisse. La contre-prestation pour l'idée artistique et pour les travaux exécutés sur le territoire suisse par l'artiste lui-même n'est pas soumise à l'impôt sur les importations.

Si en revanche la matière première est introduite sur le territoire suisse par le mandant suisse ou par une personne tierce sur mandat de sa part et/ou si l'œuvre d'art est réalisée par le mandant suisse ou par une personne tierce sur mandat de sa part selon les plans de l'artiste, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation⁹ que le mandant suisse doit payer à l'artiste en vertu du contrat de vente. La contre-prestation pour le concept artistique n'est pas imposable lorsque celui-ci a été fourni sur la base d'un acte juridique autonome.

- Les produits de l'artisanat manuel ou industriel tels que travaux d'orfèvres, de ferronniers et d'ébénistes d'art, de sculpteurs de pierres tombales, de tourneurs, de potiers, de souffleurs de verre, de noueurs de tapis, de tisserands, de graveurs, de calligraphes, d'héraldistes ou de restaurateurs;
- Les articles présentant la forme d'objets utilitaires tels que vases, coupes, pots, assiettes, plateaux, bougeoirs, figurines, santons, lampes, armoiries, graphismes, coupes de championnats, tapis, tapisseries et autres objets de ce genre, même s'il s'agit d'exemplaires uniques conçus de manière artistique et signés par l'artiste;
- Les collages et images produits en série tels que les reproductions de chefs d'œuvre peintes sur mandat;
- Les fontes de sculpture réalisées en quantité illimitée;
- Les œuvres graphiques imprimées tirées en série illimitée;
- Les œuvres graphiques imprimées fabriquées à l'aide d'un original travaillé par procédé photomécanique (héliogravure, phototypie);
- Les sérigraphies imprimées à la machine et/ou avec un chablon fabriqué par procédé photomécanique;
- Les œuvres d'art que l'artiste a fabriquées au moyen d'une 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 ou industriellement (par ex. impression offset);
- Les photomontages et images semblables à des photomontages, même s'il s'agit d'un exemplaire unique conçu de manière artistique;
- Les affiches d'expositions, même signées et numérotées par l'artiste;
- Les œuvres qui n'ont pas été réalisées avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur (œuvres de photographes, de cinéastes, d'architectes, de vidéastes, de couturiers) ;

Exemples:

œuvres élaborées par procédés photographiques (exposition, surexposition multiple,

⁹ Voir règlement 69-03

retouchage), œuvres réalisées par ordinateurs, œuvres filmiques et audiovisuelles, patchworks, travaux textiles et tapisseries conçus de manière artistique, etc.

- 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.

5 Moyens de paiement, papiers-valeurs, manuscrits, documents, timbres-poste, timbres et titres de transport

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens que le Conseil fédéral admet en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. b, LD (art. 53, al. 1, let. d, LTVA).

Le Conseil fédéral admet ainsi en franchise de droits de douane, dans l'art. 13 OD, les moyens de paiement, papiers-valeurs, manuscrits, documents, timbres-poste, timbres et titres de transport mentionnés à l'art. 8, al. 2, let. b, LD.

Les biens suivants sont exonérés de l'impôt sur les importations sur le fondement des articles susmentionnés:

- Les moyens de paiement légaux sans valeur de collection (ch. 5.1)
- Les papiers-valeurs sans valeur de collection (ch. 5.2)
- Les manuscrits sans valeur de collection (ch. 5.3)
- Les documents, les billets d'entrée, les billets de loterie et les documents de brevet sans valeur de collection (ch. 5.4)
- Les timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse jusqu'à concurrence de leur valeur faciale (ch. 5.5)
- Les timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale (ch. 5.6)
- Les titres de transport d'entreprises de transports publics (ch. 5.7)

5.1 Moyens de paiement légaux sans valeur de collection (monnaies et billets de banque)

Les moyens de paiement légaux (monnaies et billets de banque suisses et étrangers) sont exonérés de l'impôt sur les importations tant qu'ils sont utilisés comme tels.

Les moyens de paiement destinés aux collections ne sont, par conséquent, pas exonérés de l'impôt. Font exception à ce principe les monnaies d'or des numéros 7118.9010, 9705.3100 et 9705.3900 du tarif douanier émises par les Etats qui sont exonérées de l'impôt même si elles ne sont plus utilisées comme moyen de paiement légal.

Les biens suivants sont soumis à l'impôt sur les importations:

- Les monnaies en argent ou en métaux communs et les billets de banque qui n'ont plus cours légal;
- Les moyens de paiement légaux qu'une collectivité publique a fait fabriquer à l'étranger;

Cette collectivité publique ne peut faire valoir aucun droit tiré de la contre-valeur faciale sur ces moyens de paiement au moment de leur importation mais seulement après qu'elle les a introduits dans le trafic des paiements. Au moment de l'importation, on n'est donc pas en présence de moyens de paiement au sens de l'art. 53, al. 1, let. d, LTVA. De tels biens sont par conséquent soumis à l'impôt sur les importations. Ce dernier se calcule sur la contre-prestation¹⁰ due par la collectivité publique au titre de la fabrication des moyens de paiement et - pour autant qu'ils nesoient pas déjà inclus dans la contre-prestation - sur les frais de transport et d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- Les monnaies en argent ou en métaux communs et les billets de banque ayant cours, qui présentent un intérêt numismatique ou sont utilisés comme pièces de collection ou à des fins de placement et non pas comme moyen de paiement légal. En font partie:
 - les monnaies en argent ou en métaux communs et les billets de banque vendus à un prix supérieur à la valeur nominale;
 - les monnaies en argent ou en métaux communs et les billets de banque destinés à être vendus sur le territoire suisse à des prix supérieurs à la valeur nominale;
 - les monnaies en argent ou en métaux communs et les billets de banque importés par des collectionneurs ou pour être vendus à des collectionneurs;
 - les monnaies en argent ou en métaux communs et les billets de banque qui, suite à un échange ou en vue d'un échange, sont introduits sur le territoire suisse en quantité usuelle à des fins de collection (exception: il est prouvé que les monnaies et les billets de banque sont utilisés comme moyen de paiement).
- Les monnaies en platine, et cela sans égard au fait qu'elles sont utilisées ou non comme moyen de paiement légal.

5.2 Papiers-valeurs sans valeur de collection

Les papiers-valeurs sont exonérés de l'impôt sur les importations tant qu'ils sont utilisés comme tels. Les papiers-valeurs utilisés à des fins de collection ne sont, par conséquent, pas exonérés de l'impôt.

Les papiers-valeurs sont des documents matérialisant un droit patrimonial privé de telle sorte que, sans document, il ne peut être ni revendiqué ni cédé (par ex. obligations, actions, chèques, effets de change légalement valables).

Lors de l'importation, sont traités comme des papiers-valeurs:

les bons, les cartes téléphoniques et les autres cartes de paiement (cartes prépayées, cartes de prépaiement munies d'un code secret imprimé, cartes à puce ou bande magnétique, etc.) qui sont utilisables et valables au moment de l'importation. De tels biens représentent des moyens de paiement mais ne sont pas des moyens de paiement légaux.

Les biens suivants sont soumis à l'impôt sur les importations:

- les papiers-valeurs historiques (dits non-valeurs);

¹⁰ Voir règlement 69-03

- les papiers-valeurs (également les cartes téléphoniques non utilisées ou usagées et les autres cartes de paiement) utilisés comme objets de collection;
- les formulaires de chèques;
- les chèques en blanc;
- les papiers-valeurs incomplets et pas encore valables;
- les papiers-valeurs (également les cartes téléphoniques et les cartes de paiement) qu'une personne a fait fabriquer à l'étranger.

Le droit que confèrent ces papiers-valeurs est soit déjà échu soit il n'existe pas encore au moment de leur importation, c'est-à-dire qu'il peut être revendiqué seulement après que les papiers-valeurs ont acquis leur validité juridique sur territoire suisse. Au moment de l'importation, ils ne constituent donc pas des papiers-valeurs au sens de l'art. 53, al. 1, let. d, LTVA. De tels biens sont soumis à l'impôt sur les importations. Ce dernier se calcule sur la contre-prestation¹¹ due par l'importateur ou une personne tierce à sa place au titre des biens importés et - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus à la contre-prestation - sur les frais de transport et d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

5.3 Manuscrits sans valeur de collection

Les manuscrits sans valeur de collection sont exonérés de l'impôt sur les importations.

Les manuscrits sont des originaux ou des documents destinés à l'impression, écrits à la main ou à la machine par des auteurs tels qu'écrivains, journalistes, cinéastes, paroliers, dessinateurs de bandes dessinées et illustrateurs d'ouvrages ou de journaux. La caractéristique des manuscrits est qu'ils ne sont pas destinés à un grand public mais uniquement à un cercle restreint de lecteurs (par ex. à des lecteurs spécialement choisis par une maison d'édition).

Les manuscrits importés en tant qu'objets de collection, et non en raison de leur contenu, sont soumis à l'impôt sur les importations.

5.4 Documents, billets d'entrée, billets de loterie et documents de brevet sans valeur de collection

5.4.1 Documents sans valeur de collection

Les documents sans valeur de collection sont exonérés de l'impôt sur les importations. Ils peuvent être présentés aussi bien en original qu'en copie. Les documents sont des écrits destinés ou propres à prouver un fait d'importance juridique. Tombent sous ce sens la correspondance privée et commerciale, les pièces comptables, les contrats, les certificats, les attestations, les expertises, les titres de transport d'entreprises de transports publics (voir ch. 5.7), les extraits du registre du commerce, etc.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un document est écrit lorsqu'il est directement lisible. Les données mémorisées sur des supports non lisibles visuellement (supports de données électroniques, etc.) ne sont donc en principe pas des documents écrits. Malgré tout, lors de l'importation, ces supports sont traités comme des documents écrits.

¹¹ Voir règlement 69-03

Les documents sont exonérés de l'impôt sur les importations même si la personne qui établit les documents facture une contre-prestation pour la constatation ou l'authentification.

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

- Les documents ayant valeur de collection;

Sont réputés tels les documents qui ne sont pas cédés à cause de leur contenu, mais qui sont destinés à être négociés en tant qu'objets de collectionneur.

- Les factures et autres documents commerciaux qu'une entreprise étrangère établit sur ordre d'une entreprise suisse;
- Les écrits et documents livrés en vertu d'un contrat entre une personne sur territoire suisse et une personne à l'étranger et qui n'ont pas pour objet un fait juridique entre les deux parties contractantes.

Tel est par ex. le cas lorsque la personne domiciliée en Suisse fait établir par un fiduciaire domicilié à l'étranger si une entreprise figure dans le registre du commerce étranger. Dans le cadre de ce mandat, le fiduciaire fait parvenir à la personne domiciliée en Suisse un extrait du registre du commerce authentifié par l'office du registre du commerce compétent. Il lui facture aussi bien les coûts de cet extrait que ses propres prestations fournies dans le cadre de l'exécution du mandat.

5.4.2 Billets d'entrée et billets de loterie sans valeur de collection

Les billets d'entrée pour assister à des concerts, représentations théâtrales, manifestations sportives ou autres ou pour visiter des musées, expositions, etc. sont considérés comme des documents. Ils sont par conséquent exonérés de l'impôt sur les importations.

Lors de l'importation, les billets de loterie valables sont assimilés aux documents et ils sont dès lors eux aussi francs d'impôt. Le genre de rapport contractuel en vertu duquel l'importation a lieu est sans importance.

Les billets d'entrée ou de loterie imprimés à l'étranger pour le compte de l'importateur ne confèrent aucun droit à l'encontre de l'organisateur ou de la société de loterie au moment de leur importation. Un tel droit naît seulement lorsque l'organisateur ou la société de loterie vend les billets. On n'est donc pas en présence d'un document au moment de l'importation. Les billets d'entrée ou de loterie sont soumis à l'impôt sur les importations. La base de calcul de l'impôt est la contre-prestation¹² comprenant les coûts de fabrication et - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation - les frais de transport ou d'expédition et de toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse. La contre-prestation pour la prestation à laquelle le billet d'entrée donne droit ne fait pas partie de la base de calcul de l'impôt.

5.4.3 Documents de brevet sans valeur de collection

Les documents de brevet sous forme écrite ou imprimée (y c. les cartes de fichiers), enregistrés sur microfilms, microfiches ou supports de données, doivent être traités fiscalement comme il suit lors de l'importation:

- Les documents de brevet adressés à l'Institut fédéral de la propriété intellectuelle dans le cadre de l'échange international de titres de brevet sont considérés comme des

¹² Voir règlement 69-03

documents. Ils sont, par conséquent, exonérés de l'impôt sur les importations, que l'expéditeur soit une organisation de brevets nationale ou européenne.

- Les documents de brevet, expédiés par l'Organisation européenne des brevets, dont le siège est à Munich;
 - Les documents de brevet expédiés en Suisse ou dans la Principauté de Liechtenstein par l'Organisation des brevets dans le cadre de son activité officielle (enregistrement des brevets) ou sur son ordre par des personnes tierces (imprimerie, service informatique, prestataires de services, etc.) sont exonérés de l'impôt sur les importations (voir le protocole sur les privilèges et immunités de l'Organisation européenne des brevets; RS 0.192.110.923.2).
 - Les documents de brevet livrés par l'Organisation des brevets à ses clients domiciliés en Suisse ou dans la Principauté de Liechtenstein contre facturation sont soumis à l'impôt sur les importations.
- Les documents de brevet, expédiés par les organisations nationales de brevets;

Les documents de brevet expédiés par les organisations nationales de brevets (par ex. office allemand des brevets et des marques) sont soumis à l'impôt sur les importations à moins qu'ils soient adressés à l'Institut fédéral de la propriété intellectuelle.

- Les documents de brevet, expédiés par les entreprises spécialisées en droits des brevets;

Les documents de brevet expédiés par les entreprises spécialisées en droits des brevets à des clients en Suisse contre facturation (abonnement/accord) sont soumis à l'impôt sur les importations, et cela même s'il s'agit de copies des publications de l'Organisation européenne des brevets.

5.5 Timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse jusqu'à concurrence de leur valeur faciale

Les timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse sont exonérés de l'impôt sur les importations, pour autant qu'ils soient vendus jusqu'à concurrence de leur valeur faciale.

Sont réputés timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse, qu'ils soient utilisés à des fins d'affranchissement ou de collection:

- les timbres-poste et entiers postaux (enveloppes, cartes, bandes, etc., avec affranchissement imprimé ou gaufré) suisses et liechtensteinois, ayant valeur d'affranchissement, qui ne sont pas vendus sur le territoire suisse au-dessus de leur valeur faciale. Est réputée valeur faciale la valeur d'affranchissement, y compris, pour les timbres spéciaux, la surtaxe imprimée sur le timbre même;
- les timbres-poste allemands ayant valeur d'affranchissement, destinés au bureau de poste de Büsingen pour y être vendus à un prix n'excédant pas la valeur faciale;

Les timbres-poste de l'ONU non oblitérés et destinés à l'ONU sont exonérés de l'impôt sur les importations en vertu d'une convention passée avec l'Organisation des Nations Unies (ONU) à Genève.

Sont soumis à l'impôt sur les importations tous les timbres-poste, entiers postaux et spécialités philatéliques non mentionnés ci-dessus, à savoir notamment:

- les blocs, bandes, feuilles, etc. de timbres-poste suisses, liechtensteinois, allemands et italiens, dont une partie seulement est oblitérée;
- les timbres de service de la Principauté de Liechtenstein, oblitérés ou non;
- les timbres-poste suisses et liechtensteinois, imprimés à l'étranger sur commande de la Poste suisse et qui lui sont destinés;

Au moment de l'importation, ces timbres-poste ne confèrent aucun droit à une prestation de transport par la Poste suisse à hauteur de leur valeur faciale avant d'avoir été vendus par la Poste suisse. Au moment de leur importation, ils ne constituent donc pas des timbres-poste ayant valeur d'affranchissement au sens de l'art. 53, al. 1, let. d, LTVA. Les timbres-poste sont soumis à l'impôt sur les importations, calculé sur la contre-prestation¹³ due par la Poste pour la fabrication des timbres-poste et - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation - sur les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

- les enveloppes premier jour, premier vol, vol en ballon, enveloppes numismatiques (y compris les pièces de monnaie et billets de banque joints, même s'ils ont cours légal);
- les collections annuelles de la principauté de Liechtenstein;
- les collections comprenant des timbres-poste oblitérés et non oblitérés;
- les timbres-poste de l'ONU, non destinés à l'ONU, même s'ils portent l'impression «Helvetia»;
- les timbres de service des organisations suivantes, même s'ils portent l'impression «Helvetia»:
 - Bureau International du Travail (BIT);
 - Bureau International de l'Éducation (BIE);
 - Organisation Mondiale de la Santé (OMS);
 - Organisation Météorologique Mondiale (OMM);
 - Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI);
 - Union Postale Universelle (UPU);
 - Union Internationale des Télécommunications (UIT).
- les cartes maximum (cartes dont le motif de la carte, le sujet du timbre et l'oblitération sont étroitement liés, par ex. motif de la carte: Cervin, sujet du timbre: Cervin, oblitération: Zermatt).

¹³ Voir règlement 69-03

5.6 Timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale

5.6.1 Timbres ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse

Les timbres officiels (par ex. timbres fiscaux, vignettes autoroutières) sont exonérés de l'impôt sur les importations, pour autant que les timbres aient valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et qu'ils soient vendus à un prix n'excédant pas leur valeur faciale.

Ne sont pas exonérés de l'impôt les timbres imprimés à l'étranger sur commande d'une collectivité publique et qui lui sont destinés, puisque ces timbres ne permettent pas à l'imprimeur étranger de faire valoir un droit à l'encontre de la collectivité publique au moment de l'importation. Seule la vente des timbres par la collectivité publique confère un tel droit. Au moment de leur importation, ils ne constituent donc pas des timbres officiels au sens de l'art. 53, al. 1, let. d, LTVA. Lors de leur importation, de tels biens sont par conséquent soumis à l'impôt sur les importations. Ce dernier est calculé sur la contre-prestation¹⁴ due par la collectivité publique pour la fabrication des timbres et - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation - sur les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

5.6.2 Timbres ayant valeur d'affranchissement sur le territoire étranger

Les vignettes et cartes de taxes pour les autoroutes étrangères ne peuvent être utilisées qu'à l'étranger. Elles sont par conséquent exonérées de l'impôt sur les importations. Tel est également le cas des banderoles fiscales étrangères pour les cigarettes.

Cette réglementation tient compte du fait que les vignettes autoroutières étrangères et les banderoles fiscales pour cigarettes étrangères ne sont guère utilisées à des fins de collection et qu'elles sont généralement réexportées à l'étranger.

5.7 Titres de transport d'entreprises de transports publics

5.7.1 Titres de transport d'entreprises de transports publics étrangers

Les titres de transport d'entreprises de transports publics étrangères sont exonérés de l'impôt sur les importations.

5.7.2 Titres de transport d'entreprises de transports publics suisses

Les titres de transport valables d'entreprises de transports publics suisses sont des documents (voir ch. 5.4). Ceux-ci sont, par conséquent, exonérés de l'impôt sur les importations. Tel est également le cas si l'importateur les achète ou si la vente des titres de transport fait l'objet d'un décompte de sa part.

Si les titres de transport sont imprimés à l'étranger pour le compte de l'importateur ou s'ils ne sont pas encore valables au moment de l'importation (par ex. pas intégralement remplis), ils sont soumis à l'impôt sur les importations puisque aucun droit à une prestation de transport ne peut être revendiqué avec ces titres à hauteur de la valeur faciale auprès de l'entreprise de transport au moment de leur importation. Seule la vente du titre de transport par une entreprise de transport confère un tel droit. On n'est donc pas en présence, au moment de l'importation, d'un titre de transport au sens de l'art. 53, al. 1, let. d, LTVA. L'impôt sur les importations se calcule sur la base de la contre-prestation¹⁵ due pour la fabrication des titres de transport et - pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation - des frais de transport

¹⁴ Voir règlement 69-03

¹⁵ Voir règlement 69-03

ou d'expédition et de toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse.

6 Effets de déménagement, trousseaux de mariage et effets de succession

6.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens que le Conseil fédéral a admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. c, LD (art. 53, al. 1, let. d, LTVA).

Le Conseil fédéral a ainsi admis en franchise de droits de douane, dans les art. 14 à 16 OD, les effets de déménagement, les trousseaux de mariage et les effets de succession mentionnés à l'art. 8, al. 2, let. c, LD.

Sur ce fondement, les biens suivants sont par conséquent exonérés de l'impôt sur les importations:

- effets de déménagement;
- trousseaux de mariage;
- effets de succession.

6.2 Conditions

Les biens énumérés au ch.6.1 sont exonérés de l'impôt sur les importations, pour autant que les conditions pour une importation en franchise de droits de douane énoncées aux art. 14 à 16 OD soient remplies.

7 Biens destinés à des institutions de bienfaisance, à des œuvres d'entraide ou à des indigents

7.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens que le Conseil fédéral a admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. d, LD (art. 53, al. 1, let. d, LTVA).

Le Conseil fédéral a ainsi admis en franchise de droits de douane, dans l'art. 17 OD, les biens mentionnés à l'art. 8, al. 2, let. d, LD et destinés à des institutions de bienfaisance, à des œuvres d'entraide ou à des indigents.

Sont, par conséquent, exonérés de l'impôt sur les importations sur ce fondement:

Les biens donnés à des institutions de bienfaisance et à des œuvres d'entraide reconnues ou à des indigents en vertu de l'art. 2, al. 1, de la loi fédérale du 24 juin 1977 sur la compétence en matière d'assistance des personnes dans le besoin (RS 851.1).

Le don doit être adapté aux objectifs poursuivis, à la nécessité à soulager ou aux dommages à réparer.

7.2 Conditions

Les biens énumérés au ch. 7.1 sont exonérés de l'impôt sur les importations, pour autant que les conditions pour une importation en franchise de droits de douane citées à l'art. 17 OD soient remplies.

8 Objets d'art et d'exposition pour les musées; études et œuvres réalisées par des artistes domiciliés sur le territoire douanier lors d'un séjour temporaire à l'étranger pour leurs études

8.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens que le Conseil fédéral a admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. g et i, LD (art. 53, al. 1, let. d, LTVA).

Le Conseil fédéral a ainsi admis en franchise de droits de douane, aux art. 20 et 22 OD, les objets d'art et d'exposition pour les musées ainsi que les études et les œuvres d'artistes suisses ayant séjourné temporairement à l'étranger pour leurs études cités à l'art. 8, al. 2, let. g et i, LD.

Sur ce fondement, les biens suivants sont par conséquent exonérés de l'impôt sur les importations:

- les objets d'art et d'exposition pour les musées accessibles au public (ch. 8.2);
- les études et les œuvres réalisées par des artistes domiciliés sur le territoire douanier lors d'un séjour temporaire à l'étranger pour leurs études (ch. 8.3).

8.2 Objets d'art et d'exposition pour les musées

Les objets d'art et d'exposition destinés aux musées accessibles au public sont exonérés de l'impôt sur les importations pour autant que les conditions pour une importation en franchise de droits de douane énumérées à l'art. 20 OD soient remplies.

Sont assimilés aux objets destinés aux musées accessibles au public les objets exposés:

- dans des parcs publics ainsi que sur des places et des rues publiques;
- dans des bâtiments et des installations d'institutions de droit public; ou
- dans des bâtiments et installations privés dans la mesure où ils sont accessibles de façon générale et ne servent pas à des fins commerciales.

Les objets d'art et d'exposition doivent avoir été importés par les musées et les organisateurs d'une exposition eux-mêmes ou directement pour leur compte; ils ne peuvent être transmis à des personnes tierces sur le territoire suisse. Ces objets ne sont pas nécessairement la propriété des musées ou des organisateurs d'une exposition; ils peuvent également avoir été prêtés par des collectionneurs.

Les biens qui ne sont pas exclusivement destinés à être exposés et contemplés, mais qui servent également à la production de musique, à la tenue de cultes, à l'aménagement intérieur d'un espace ou à l'utilisation dans le cadre de cours (par ex. des orgues, des autels, des tapis pour des salles de culte, des cloisons mobiles pour les musées, des livres destinés aux bibliothèques et aux musées et prêtés pour être lus ou utilisés dans le cadre de travaux scientifiques) ne sont pas exonérés de l'impôt.

S'il prévoit d'utiliser, plus tard et à d'autres fins, un objet d'art ou d'exposition exonéré de l'impôt sur les importations, le musée ou l'organisateur de l'exposition doit requérir au préalable une autorisation de la direction d'arrondissement des douanes qui a permis l'importation en franchise. Celle-ci décide du paiement subséquent de l'impôt sur les importations. La créance fiscale qui en résulte naît au moment du changement d'utilisation de l'objet. Il y a lieu de faire la distinction suivante:

- l'objet d'art ou d'exposition va être réexporté;

L'impôt sur les importations n'est pas perçu lorsque l'objet d'art ou d'exposition est réexporté en l'état et sans avoir été utilisé après que le but de son utilisation a changé. Cette condition est réputée remplie s'il peut être établi que l'objet est réexporté dans les 30 jours qui suivent le changement d'utilisation.

Si ce délai de réexportation n'est pas respecté, le musée ou l'organisateur de l'exposition est tenu d'apporter la preuve que l'objet a été exporté sans avoir été préalablement utilisé après que le but de son utilisation a changé.

- l'objet d'art ou d'exposition demeure sur le territoire suisse;

L'impôt sur les importations est alors calculé sur la base du taux d'imposition en vigueur au moment du changement d'utilisation et non sur la base de celui qui était en vigueur au moment de l'importation de l'objet d'art ou d'exposition.

En cas de vente de l'objet d'art ou d'exposition par son propriétaire (le musée, l'organisateur de l'exposition ou le prêteur). L'impôt sur les importations auquel cette vente est soumise est calculé sur la contre-prestation due par l'acquéreur, elle-même diminuée de la TVA. Est réputé importateur dans la déclaration en douane l'acheteur de l'objet.

En revanche, si l'objet d'art ou d'exposition n'est pas vendu, l'impôt sur les importations est calculé sur la base de la valeur marchande de l'objet au moment du changement d'utilisation. Est alors réputé importateur dans la déclaration en douane le propriétaire de l'objet.

8.3 Études et œuvres réalisées par des artistes domiciliés sur le territoire douanier lors d'un séjour temporaire à l'étranger pour leurs études

Les œuvres originales qu'un artiste domicilié sur le territoire douanier a créées durant un séjour temporaire d'études à l'étranger sont exonérées de l'impôt sur les importations pour autant que les conditions citées à l'art. 22 OD pour une importation en franchise de droits de douane soient remplies.

Sont considérés comme un séjour d'études:

- la formation et le perfectionnement dans une école;
- la formation et le perfectionnement soutenus par des institutions publiques ou privées de promotion de la culture; ou
- la formation et le perfectionnement sous la forme d'une collaboration avec d'autres artistes ou des institutions dans le but d'apprendre et d'approfondir des techniques et des capacités artistiques.

Les études et les œuvres doivent être la propriété de l'artiste au moment de l'importation. Que l'artiste ait introduit les études ou les œuvres lui-même ou les ait fait expédier préalablement ou ultérieurement à son propre retour ne joue aucun rôle. Il en est de même pour l'usage auquel celles-ci sont destinées après leur importation.

Les chefs-d'œuvre qu'une personne domiciliée sur le territoire douanier a créés durant un séjour temporaire d'études dans une école étrangère suivent le même régime que les études et les œuvres pour autant que l'école confirme cet état de fait.

Les œuvres que des personnes tierces ont achetées à l'étranger et qu'elles introduisent sur le territoire douanier ne bénéficient pas de l'exonération de l'impôt.

9 Biens du trafic de la zone frontière; animaux extraits des eaux frontières

9.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens que le Conseil fédéral a admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. j, LD (art. 53, al. 1, let. d, LTVA).

Le Conseil fédéral a ainsi admis en franchise de droits de douane, dans les art. 23 à 26 OD, les biens du trafic de la zone frontière et les animaux extraits des eaux frontières énumérés à l'art. 8, al. 2, let. j, LD.

Sur ce fondement, les biens suivants sont donc exonérés de l'impôt sur les importations:

- les biens du trafic de la zone frontière;
- le raisin et le vin provenant de biens-fonds situés dans la zone frontière;
- les biens du trafic de marché;
- les poissons extraits des eaux frontières.

9.2 Conditions

L'importation des biens énumérés au ch. 9.1 est exonérée de l'impôt sur les importations pour autant que les conditions citées aux art. 23 à 26 OD pour une importation en franchise de droits de douane soient remplies.

L'exonération de l'impôt sur les importations vaut également pour les excédents de raisin et de vin nouveau pour lesquels un taux de droits de douane réduit est prévu à l'art. 24, al. 2, OD.

10 Echantillons et spécimens de marchandises, assortiments d'échantillons; matériel d'emballage indigène

10.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens que le Conseil fédéral a admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8, al. 2, let. k et l, LD (art. 53, al. 1, let. d, LTVA).

Le Conseil fédéral a ainsi admis en franchise de droits de douane, dans les art. 27 et 28 OD, les échantillons et spécimens de marchandises ainsi que le matériel d'emballage indigène énumérés à l'art. 8, al. 2, let. k et l, LD.

Sur ce fondement, les biens suivants sont par conséquent exonérés de l'impôt sur les importations:

- les échantillons et spécimens de marchandises (ch. 10.2);
- le matériel d'emballage indigène (ch. 10.3).

10.2 Echantillons et spécimens de marchandises

Les échantillons et spécimens de marchandises sont exonérés de l'impôt sur les importations pour autant que les conditions citées à l'art. 27 OD pour une importation en franchise de droits de douane soient remplies. Un schéma ainsi que des explications relatives aux échantillons, présentations d'échantillons et spécimens francs de droits de douane sont publiés sous www.tares.admin.ch (→ Notes explicatives → «Remarques préliminaires; III. Dispositions particulières»).

Si les conditions d'une importation en franchise de droits de douane ne sont pas remplies, l'impôt sur les importations se calcule sur la contre-prestation respectivement la valeur marchande¹⁶ du bien importé.

Sont également exonérés de l'impôt sur les importations les biens suivants:

- les nouvelles parutions de livres, d'œuvres musicales ou de pièces de théâtre destinées à la consultation et à la critique (exemplaires de presse);
- les épreuves d'impression envoyées par une maison d'édition ou une imprimerie à l'auteur ou à une personne tierce pour leur relecture et leur correction;
- les nouvelles parutions d'enregistrements audio ou vidéo (par ex. enregistrement vidéo, DVD) adressées à des maisons d'édition ou à des rédactions pour leur critique, toutefois dans la limite d'un exemplaire par nouvelle parution et de cinq nouvelles parutions par envoi.

Renvoi est fait à la publication «[52.21 Logiciels](#)» de l'OFDF pour les questions concernant le statut fiscal des programmes d'ordinateur envoyés à des journalistes spécialisés ou à des rédactions en vue de leur test et de leur évaluation.

Les biens suivants, pour lesquels l'art. 27 OD ne prévoit aucune exonération de droits de douane, sont par exemple soumis à l'impôt sur les importations:

- les échantillons et spécimens de marchandises ainsi que les assortiments d'échantillons importés sur commande et en tant que marchandise de commerce;
- les envois d'échantillons publicitaires destinés à la remise - gratuite ou onéreuse - à un groupe non déterminé de clients potentiels;
- les échantillons de marchandises consommables dont la valeur¹⁷ dépasse 100.- CHF par échantillon;
- les échantillons de marchandises non consommables dont la valeur dépasse 100.- CHF par genre et qualité;
- les échantillons de marchandises non consommables dont l'envoi contient plus d'un échantillon par genre et qualité;
- les prospectus et affiches publicitaires contenant des échantillons de marchandises;

¹⁶ Voir règlement 69-03

¹⁷ C'est la valeur marchande au lieu de l'expédition qui est déterminante. Est réputé comme telle le prix départ usine (c.-à-d. sans les frais de transport, d'assurance et autres jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse) qu'une personne tierce indépendante devrait payer à l'expéditeur dans des conditions de libre concurrence (après déduction des rabais et des escomptes).

- les exemplaires de justificatifs pour des objets d'imprimerie et des supports de données reçus gratuitement par un auteur ou un artiste de sa maison d'édition ou de son producteur, quel qu'en soit le nombre;
- les spécimens de marchandises qui ne sont pas exclusivement destinés à un examen de leur qualité, de leur composition, de leurs caractéristiques particulières et autres (par ex. les spécimens en vue du test de l'aptitude d'un matériau à être employé dans la fabrication de certains objets).

10.3 Matériel d'emballage indigène

Le matériel d'emballage indigène est exonéré de l'impôt sur les importations pour autant que les conditions citées à l'art. 28 OD pour une importation en franchise de droits de douane soient remplies.

11 Biens destinés aux compagnies aériennes visées à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA

En vertu de l'art. 53, al. 1, let. e, LTVA, les biens suivants sont exonérés de l'impôt sur les importations:

Tous les biens mentionnés à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA

- qu'une compagnie aérienne au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA importe dans le cadre d'une livraison; ou
- qu'une telle compagnie aérienne achemine sur le territoire suisse, si elle les a acquis avant l'importation dans le cadre d'une livraison et s'ils sont utilisés après l'importation pour des activités entrepreneuriales propres donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28 LTVA).

L'importation franche d'impôt est par conséquent accordée sur le fondement de ces dispositions légales lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- Le bien est destiné à une compagnie aérienne visée à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA (compagnie aérienne ayant droit à l'exonération fiscale; voir ch. 11.1).
- Le bien est
 - un aéronef
 - ou
 - un bien destiné à être incorporé à un aéronef de la compagnie aérienne
 - ou
 - un bien servant à l'exploitation ou destiné à l'avitaillement d'aéronefs de la compagnie aérienne (bien donnant droit à la franchise; voir ch. 11.2).
- le bien est
 - livré à la compagnie de navigation aérienne (voir ch. 11.3)
 - ou

acheminé sur le territoire suisse par la compagnie aérienne. Dans ce dernier cas, il doit s'agir d'un bien qui doit avoir été acquis avant l'importation par la compagnie aérienne dans le cadre d'une livraison, puis être utilisé après l'importation pour des activités entrepreneuriales propres donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (aucune exonération fiscale n'est envisageable pour les aéronefs qui n'ont pas été livrés à une compagnie aérienne, mais qui lui ont par exemple été remis uniquement dans le cadre de l'aircraft management [voir plus bas]).

L'importation franche d'impôt est exclue dans les cas suivants:

- Le bien n'est pas livré à la compagnie aérienne, mais lui est remis uniquement pour l'exécution d'un mandat (travaux sur un aéronef, planification et exécution de vols pour le propriétaire, aircraft management; voir ch. 11.4).

Exemple:

Si un aéronef (sans le personnel de service) est loué ou remis en leasing à la compagnie aérienne, c'est-à-dire qu'au sens du droit régissant la TVA il est mis à la disposition d'une personne tierce, moyennant le paiement d'une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance, on est en présence d'une livraison à la compagnie aérienne (art. 3, let. d, LTVA). Il convient d'en distinguer la remise d'un aéronef à la compagnie aérienne qui reçoit pour mission d'exploiter l'aéronef pour le propriétaire, c'est-à-dire de planifier et d'exécuter des vols pour le propriétaire ou des personnes proches de ce dernier avec l'aéronef qui lui a été remis. La compagnie aérienne est dédommée pour avoir fourni ces prestations conformément au mandat reçu (honoraires de gestion). Même lorsque la remise d'un aéronef à la compagnie aérienne repose sur un contrat d'aircraft leasing, seule la concordance des volontés réelles des parties contractantes est déterminante pour évaluer si une livraison à la compagnie aérienne a lieu au sens du droit régissant la TVA et si une importation franche d'impôt est par conséquent possible. Un contrat dit de leasing ne signifie pas automatiquement que l'aéronef est mis à la disposition de la compagnie aérienne, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance au sens du droit régissant la TVA (voir ch. 11.3 et 11.4).

- Le fournisseur étranger achemine un bien sur le territoire suisse afin de ne le livrer que sur le territoire suisse à la compagnie aérienne (par ex. dans le cadre d'une livraison reposant sur un contrat d'entreprise).

Exception lors d'une livraison à partir d'un entrepôt sur territoire suisse: voir règlement 69-01, ch. 3.2.2.

- La compagnie aérienne réimporte un bien mentionné à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA qui a subi une maintenance ou une réparation à l'étranger; elle ne peut cependant pas disposer économiquement de ce bien en son propre nom et le bien n'a pas non plus été mis à sa disposition, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance (voir ch. 11.3 et 11.4).
- La compagnie aérienne n'achète, ne loue ou ne prend en leasing que des parties d'un aéronef.

11.1 Compagnies aériennes visées à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA

On distingue parmi les compagnies aériennes visées à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA celles qui ont leur siège sur le territoire suisse et celles dont le siège se trouve à l'étranger.

11.1.1 Compagnies aériennes ayant leur siège sur le territoire suisse

Une compagnie aérienne ayant son siège sur le territoire suisse est réputée compagnie aérienne au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA lorsque:

- elle assure des transports aériens à des fins commerciales; et
- ses opérations de transport dans le secteur des vols internationaux dégagent des montants plus élevés que celles qui sont réalisées dans le trafic aérien intérieur national.

L'AFC a publié une liste de toutes les compagnies aériennes ayant leur siège sur le territoire suisse qui remplissent ces conditions. Ce document est disponible sous forme électronique sur la page Internet de l'AFC (www.estv.admin.ch) → Taxe sur la valeur ajoutée → Informations spécialisées → Trafic aérien)

11.1.2 Compagnies aériennes ayant leur siège à l'étranger

Une compagnie aérienne ayant son siège à l'étranger est réputée compagnie aérienne au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA lorsque:

- il est établi qu'elle assure un trafic commercial aérien; et
- ses opérations dans le secteur des vols internationaux dégagent les montants les plus élevés.

11.2 Biens au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA

Sont réputés biens au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA:

- les aéronefs;
- les biens destinés à être incorporés à un aéronef;

Sont considérés comme tels les biens destinés à être durablement incorporés à l'aéronef (par ex. les turbines, les instruments de bord) ou les biens qui sont à classer dans les accessoires de l'aéronef (par ex. les gilets de sauvetage, les masques à oxygène).

- les biens servant à l'exploitation de l'aéronef (par ex. les carburants, les lubrifiants);
- les biens destinés à l'avitaillement de l'aéronef (par ex. restauration de bord, journaux à distribuer aux passagers).

11.3 Livraisons à la compagnie aérienne et acheminement sur le territoire suisse d'un bien acquis par la compagnie aérienne dans le cadre d'une livraison

11.3.1 Base juridique

Lors de l'importation, l'art. 53, al. 1, let. e, LTVA prévoit la franchise d'impôt pour les biens qui sont:

- mentionnés à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA; et
- destinés, dans le cadre d'une livraison, aux compagnies aériennes visées à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA.

La franchise d'impôt lors de l'importation est également accordée lorsque ces compagnies aériennes ont déjà acquis, avant l'importation, un bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA, dans le cadre d'une livraison et l'utilisent après l'importation pour des activités entrepreneuriales propres donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Une franchise d'impôt est exclue pour les aéronefs qui ont été remis à une compagnie aérienne uniquement dans le cadre de l'aircraft management (voir ch. 11.4).

La livraison d'un bien et l'acheminement sur le territoire suisse d'un bien déjà acquis avant l'importation dans le cadre d'une livraison sont décrits en détail sous les titres suivants:

- livraison de biens sur le territoire suisse (ch. 11.3.2)
- acheminement de biens sur le territoire suisse par des compagnies aériennes (ch. 11.3.3)

11.3.2 Livraison de biens sur le territoire suisse

La franchise d'impôt est accordée lorsque, au moment de l'importation, le bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA est livré

- directement et
- intégralement

à la compagnie aérienne ayant droit à cette franchise fiscale.

Il faut observer certaines particularités lorsque le bien est remis à la compagnie aérienne après sa maintenance ou sa réparation à l'étranger (voir troisième point ci-après).

Dans le droit régissant la TVA, la notion de livraison a un sens qui s'écarte de sa définition habituelle. Le terme de livraison ne désigne donc pas le transport du bien à une compagnie aérienne, mais la livraison de ce dernier au sens de l'art. 3, let. d, LTVA. Sont ainsi considérés comme livraison:

- le fait d'accorder à une personne, moyennant une contre-prestation, le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (par ex. vente d'un aéronef à la compagnie aérienne);
- le fait de mettre un bien à la disposition d'un tiers, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance (par ex. location, remise en leasing à la compagnie aérienne d'un aéronef sans le personnel de service);
- le fait de remettre, moyennant une contre-prestation, des biens sur lesquels des travaux ont été effectués à l'étranger (par ex. un aéronef acheté ou loué par la compagnie aérienne est remis à cette dernière après sa maintenance à l'étranger).

Sont également considérées comme livraison les livraisons gratuites effectuées à titre de remplacement, de façon subséquente ou au titre de la garantie.

Au moment de l'importation, le bien doit être livré directement et intégralement à la compagnie aérienne. Cette dernière doit donc être, au moment de l'importation, l'acquéreur du bien livré (importateur dans la déclaration en douane).

Pour qu'il y ait livraison, il faut qu'il y ait caractère onéreux. Il y a livraison seulement lorsque la compagnie aérienne verse effectivement une contre-prestation au fournisseur pour le bien qu'elle a acquis. Cette contre-prestation peut être unique, échelonnée ou versée selon le

nombre d'heures de vol ou selon d'autres modalités. En ce qui concerne les livraisons gratuites effectuées à titre de remplacement, de façon subséquente ou au titre de la garantie, la contre-prestation a déjà été versée au moment de la livraison initiale.

Explications détaillées concernant les différentes livraisons:

- Fait d'accorder à une personne, moyennant une contre-prestation, le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom

Le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom est accordé à la compagnie aérienne. En échange, cette dernière ou une personne tierce à sa place verse une contre-prestation au fournisseur.

Le pouvoir de disposer économiquement d'un bien signifie que la compagnie aérienne peut disposer librement du bien importé et l'employer comme bon lui semble. Elle peut en faire usage elle-même, l'utiliser ou le vendre en son propre nom.

On est, par exemple, en présence d'une livraison de ce type lorsque le fournisseur vend le bien à la compagnie aérienne. La vente d'un bien constitue également une livraison en cas d'inscription d'une réserve de propriété (art. 2, al. 1, OTVA).

- Fait de mettre un bien à la disposition d'un tiers, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance

La compagnie aérienne reçoit l'usage ou la jouissance d'un bien. En échange, celle-ci ou une personne tierce à sa place verse une contre-prestation au fournisseur.

La mise à disposition du bien à des fins d'usage ou de jouissance signifie que la compagnie aérienne obtient le droit de posséder ce bien et de profiter de la protection de la possession de celui-ci sur le fondement d'un contrat.

Il y a par exemple mise à disposition d'un bien, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance lorsque le fournisseur loue ou remet en leasing un bien à la compagnie aérienne. Le locataire ou le preneur de leasing doit jouir d'un pouvoir de disposition économique illimité sur l'aéronef; autrement dit, il doit bénéficier du droit exclusif de décider de l'utilisation de l'appareil. Des restrictions telles que, par ex., l'interdiction de survoler certains pays sont tolérées. La livraison peut être effectuée aussi bien par la compagnie aérienne que par d'autres propriétaires d'avions, à savoir notamment des sociétés de leasing.

En revanche, on n'est pas en présence d'une mise à disposition d'un aéronef, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance et donc pas en présence d'une livraison, mais au contraire en présence de la fourniture d'une prestation de services (prestation de transport) lorsque:

- l'aéronef est mis à disposition avec le personnel de service (par ex. ACMI [Aircraft, Crew, Maintenance, Insurance], wet lease); et
- un transport de marchandises ou de personnes est effectué avec l'aéronef (art. 6 OTVA).

Sont considérées comme personnel de service les personnes qui ont l'autorisation légale de piloter l'aéronef concerné et qui ont conclu un contrat de travail ou un mandat avec la personne ou l'entreprise qui met à disposition ledit aéronef. Un transport est réputé transport de personnes lorsque la personne qui met l'aéronef à disposition possède les qualifications requises, en vertu du droit du transport aérien, pour instruire le personnel

en conséquence et effectuer des vols pour un cercle (in)déterminé de personnes. Dans le cas contraire, il s'agit d'une location ou d'un leasing.

On n'est donc en présence d'une livraison que si le moyen de transport est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance sans personnel de service au sens précité.

On n'est pas non plus en présence d'une mise à disposition d'un bien, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance (il ne s'agit pas d'une livraison) lorsque le bien importé est remis à la compagnie aérienne uniquement en vue de son exploitation pour le propriétaire (voir ch. 11.4).

- Fait de remettre, moyennant une contre-prestation, des biens sur lesquels des travaux ont été effectués à l'étranger

Un bien ayant subi des travaux à l'étranger est remis à la compagnie aérienne. En échange, cette dernière ou une personne tierce à sa place verse une contre-prestation au fournisseur.

Le bien ne doit pas forcément avoir été modifié lors de ces travaux, mais peut aussi simplement avoir été examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière.

Lors de l'importation, il faut tenir compte du fait que le bien remis à la compagnie aérienne après avoir subi des travaux à l'étranger doit être, au moment de l'importation, un bien franc d'impôt au sens de l'art. 53, al. 1, let. e, LTVA. Cela signifie que la compagnie aérienne ayant droit à la franchise d'impôt doit avoir acquis, avant l'importation, dans le cadre d'un achat, d'une prise en leasing ou d'une location, le bien ayant subi une maintenance ou une réparation à l'étranger ou qu'une vente, une location ou une remise en leasing à la compagnie aérienne du bien ayant subi une maintenance ou une réparation conduit à l'importation. Les aéronefs qui, par exemple dans le cadre d'un contrat d'aircraft management (contrat prévoyant uniquement l'exploitation de l'aéronef pour le propriétaire), ont été remis à la compagnie aérienne uniquement en vue de leur exploitation, ne peuvent pas être importés par la compagnie aérienne en franchise d'impôt, même après leur maintenance ou leur réparation à l'étranger, étant donné que ces appareils ne donnent pas droit en soi à la franchise d'impôt. La compagnie aérienne n'a ni acheté, ni loué, ni pris en leasing l'aéronef, mais elle l'a repris uniquement dans le cadre de l'aircraft management.

Si un bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA est vendu à une compagnie aérienne ayant droit à la franchise d'impôt ou s'il est mis à la disposition de cette dernière, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance (location, remise en leasing), cette compagnie aérienne doit être l'importateur (acquéreur) de ce bien lors de l'importation.

L'importateur est une compagnie aérienne dans les cas suivants:

- le fournisseur transporte le bien à livrer par ses propres moyens ou le fait transporter par son propre personnel d'un lieu situé à l'étranger jusqu'à la compagnie aérienne sur le territoire suisse. Le transport du bien peut aussi donner lieu à plusieurs livraisons (voir règlement 69-01, ch. 2.3.2 [Opérations en chaîne]);
- le fournisseur charge une personne tierce de transporter le bien à livrer d'un lieu à l'étranger jusqu'à la compagnie aérienne sur le territoire suisse (expédition du bien). Le transport du bien peut aussi donner lieu à plusieurs livraisons (voir règlement 69-01, ch. 2.3.2 [Opérations en chaîne]);
- la compagnie aérienne va chercher le bien à livrer chez le fournisseur à l'étranger et l'introduit sur le territoire suisse, ou elle charge une personne tierce de cette mission. La

prise en charge du bien par la compagnie aérienne ou par une personne tierce mandatée peut donner lieu à plusieurs livraisons (voir règlement 69-01, ch. 2.3.2 [opérations en chaîne]).

Il faut tenir compte que la compagnie aérienne n'est pas l'importateur du bien dans le cadre des opérations en chaîne lorsque, par exemple, un intermédiaire ou une société de leasing importe le bien en son propre nom sur la base d'une déclaration d'engagement pour l'étranger et que la compagnie aérienne ne figure par conséquent qu'en tant que destinataire dans la déclaration en douane.

Au moment de l'importation, il n'y a encore pas livraison à une compagnie aérienne au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA lorsqu'un fournisseur établi à l'étranger achemine le bien sur le territoire suisse, où il procède à l'ouvroison ou au montage du bien avant de remettre celui-ci à la compagnie aérienne sur le territoire suisse (livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise à une compagnie aérienne). Les importations relevant d'une telle situation sont soumises à l'impôt sur les importations.

Il est concevable pour la livraison d'aéronefs qu'une compagnie aérienne achète, loue ou prene en leasing uniquement des parties d'un aéronef. Cependant, si l'aéronef n'est pas livré intégralement à une compagnie aérienne, une importation franche d'impôt n'est pas possible (par ex. importation par des communautés d'exploitants dont la compagnie aérienne ne représente qu'une partie).

Enfin, toute remise d'un bien à une compagnie aérienne ne constitue pas une livraison (voir ch. 11.4).

11.3.3 Acheminement de biens sur le territoire suisse par des compagnies aériennes

La franchise d'impôt est également accordée lorsque la compagnie aérienne ayant droit à celle-ci:

- a déjà acquis le bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA avant l'importation, dans le cadre d'une livraison (achat, location, prise en leasing); et
- le réutilise après l'importation pour des activités entrepreneuriales propres donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Au moment de l'importation, le bien est ainsi en possession de la compagnie aérienne. Cette dernière a acheté le bien ou celui-ci a été mis à sa disposition, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance (location, leasing).

Si la compagnie aérienne n'a pas acheté le bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA avant l'importation et si ce dernier n'a pas été mis à sa disposition, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance (par ex. absence de location, de remise en leasing), une importation franche d'impôt n'est pas possible. Cela concerne par exemple les aéronefs qui ont été remis à la compagnie aérienne dans le cadre de l'aircraft management (voir ch. 11.4).

11.4 Conditions manquantes pour l'importation franche d'impôt des biens visés à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA

11.4.1 Différence entre un mandat d'exploitation pour le propriétaire et la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance

Le fait de mettre, moyennant une contre-prestation, un bien à la disposition d'une compagnie aérienne à des fins d'usage ou de jouissance est considéré comme une livraison au sens de l'art. 3, let. d, LTVA.

N'est pas considérée comme une livraison la mise à disposition d'un aéronef et du personnel de service qui a l'autorisation légale de piloter ce dernier (art. 6 OTVA).

Il convient également de distinguer la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance de la remise d'un aéronef à une compagnie aérienne chargée d'exploiter ce dernier 24 heures sur 24 pour des vols avec le propriétaire ou des personnes proches de ce dernier (par ex. des sociétés affiliées ou des actionnaires). Dans le cadre d'un tel contrat, la compagnie aérienne tient constamment l'aéronef à la disposition du propriétaire ou de ses actionnaires, conformément aux instructions de ceux-ci. La compagnie aérienne est indemnisée pour ses prestations (exploitation de l'aéronef, planification et exécution des vols) par le biais d'honoraires de gestion (management fee).

Afin de pouvoir honorer le contrat conclu avec le mandant (propriétaire ou détenteur), la compagnie aérienne peut soit acquérir de son côté des prestations de personnes tierces en vue de la gestion et de l'exploitation de l'aéronef, soit fournir lesdites prestations par ses propres moyens. Les prestations acquises auprès de personnes tierces peuvent consister en livraisons (par ex. achat de carburant, restauration, prestations de maintenance et de réparation) ou en prestations de service (par ex. autorisation de survoler un territoire et d'atterrir, plan de vol ou prévisions météorologiques). La compagnie aérienne ne prend pas en charge elle-même les frais d'entretien et d'exploitation de l'aéronef, mais les répercute sur le propriétaire ou le détenteur. Elle facture au propriétaire ou au détenteur de l'aéronef les prestations qu'elle fournit (y c. les honoraires de gestion) ainsi que les prestations acquises auprès de personnes tierces.

Si une compagnie aérienne prend en charge un aéronef en vue de l'exécution d'un mandat d'aircraft management, une importation franche d'impôt n'est pas possible. Il ne s'agit pas d'une mise à disposition d'un bien, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance pour laquelle la compagnie aérienne peut décider librement de la destinée et de l'utilisation de l'aéronef et pour laquelle seule une contre-prestation est versée au propriétaire pour la mise à disposition de l'appareil. La compagnie aérienne ne peut pas utiliser et proposer sur le marché l'aéronef sans restrictions pour des vols avec des clients tiers.

Même lorsque la remise d'un aéronef à une compagnie aérienne ayant droit à la franchise d'impôt repose sur un contrat qui porte l'indication « aircraft leasing » ou analogue, seule la concordance des volontés réelles des parties contractantes est déterminante pour évaluer si une importation franche d'impôt est possible.

11.4.2 Contrats associant des éléments d'aircraft management et de la mise à disposition d'un bien, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage

Si le contrat présenté contient à la fois les éléments d'une mise à disposition d'un bien, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage et des dispositions réglant l'utilisation de l'aéronef pour le propriétaire et des personnes proches de ce dernier, l'importation franche d'impôt est envisageable uniquement si l'aéronef est utilisé de manière prédominante pour des clients tiers. On peut admettre que cette situation est réalisée lorsque le contrat sur lequel l'importation de l'aéronef repose:

- prévoit expressément une utilisation prédominante de l'appareil pour des vols avec des clients tiers; ou
- ne contient aucun élément allant à l'encontre d'une utilisation prédominante de l'appareil pour des vols avec des clients tiers (par ex. le contrat ne prévoit en ce qui concerne l'utilisation de l'aéronef aucune priorité pour le propriétaire et des personnes proches de ce dernier).

11.4.3 Réimportation d'un bien qui a subi une maintenance ou une réparation à l'étranger

Si une compagnie aérienne ayant droit à la franchise d'impôt fait subir, à l'étranger, une maintenance ou une réparation à un bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA et réimporte ensuite celui-ci, on est en présence d'une livraison d'un bien visé à l'art. 23, al. 2, ch. 8, LTVA à une compagnie aérienne (livraison d'un bien après ouvraison). Lors de l'importation, la franchise d'impôt n'est cependant accordée que

- lorsque la compagnie aérienne peut disposer économiquement du bien en son propre nom, c'est-à-dire lorsqu'elle achète ou a acheté le bien; ou
- lorsque le bien est mis ou a été mis à la disposition de la compagnie aérienne, moyennant une contre-prestation, à des fins d'usage ou de jouissance, c'est-à-dire lorsque la compagnie aérienne loue ou prend en leasing l'aéronef.

Aucune franchise d'impôt n'est accordée pour la maintenance ou la réparation d'un bien lorsque la compagnie aérienne n'a, par exemple, repris celui-ci que dans le cadre d'un contrat d'aircraft management.

11.5 Documents à présenter lors de l'importation

Lors de l'importation d'aéronefs, les documents suivants doivent pouvoir être présentés à l'OFDF en plus des documents d'accompagnement¹⁸ à remettre habituellement lors de l'importation:

- l'ensemble des contrats conclus en relation avec l'aéronef à importer, y compris toutes les annexes correspondantes. Les contrats écrits doivent être valablement signés.
- le formulaire «[52.41 Détermination de la valeur des aéronefs](#)» dûment rempli et valablement signé (disponible sous forme électronique sur le site Internet de l'OFDF [www.bazq.admin.ch] → Thèmes → Impôts et redevances → Taxe sur la valeur ajoutée)).
- s'il est pertinent, le questionnaire «[52.42 Importation d'un aéronef avec le personnel de service](#)» dûment rempli et signé (disponible sous forme électronique sur le site Internet de l'OFDF [<https://www.bazq.admin.ch/>] → Thèmes → Impôts et redevances → Taxe sur la valeur ajoutée)). Sont considérées comme personnel de service les personnes qui ont l'autorisation légale de piloter l'aéronef concerné et qui ont conclu un contrat de travail ou un mandat avec la personne ou l'entreprise qui met à disposition ledit aéronef.

12 Biens indigènes en retour

Est exonérée de l'impôt sur les importations la réimportation de biens qui ont été exportés de la libre pratique sous le régime de l'exportation et qui ont ensuite été renvoyés à leur expéditeur sur le territoire suisse sans avoir été modifiés pour autant qu'ils n'aient pas été exonérés de l'impôt (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et impôt sur les importations) du fait de leur exportation. Lorsque le montant de l'impôt sur les importations est important, l'exonération de l'impôt sur les importations n'intervient pas au moment de la réimportation, mais a lieu a posteriori par remboursement. Les dispositions de l'art. 59 LTVA sont applicables par analogie (art. 53, al. 1, let. f, LTVA).

En vertu de l'art. 59, al. 2, LTVA, l'impôt sur les importations n'est pas remboursé par l'OFDF lorsque l'importateur est inscrit au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC ou de l'AC FL et qu'il peut faire valoir dans son décompte périodique avec l'administration fiscale

¹⁸ Voir art. 25 LD

compétente l'impôt sur les importations perçu comme impôt préalable en vertu des art. 28 ss LTVA.

12.1 Taxation en franchise d'impôt au moment de la réimportation des biens indigènes en retour

12.1.1 Exonération fondée sur un montant minime de l'impôt sur les importations

Lorsque le montant de l'impôt sur les importations est insignifiant, l'exonération fiscale est déjà accordée au moment de la réimportation des biens indigènes en retour. Le montant de l'impôt est considéré comme insignifiant lorsque l'impôt sur les importations est inférieur à 100 francs pour les biens réimportés. La taxation en franchise d'impôt pour des biens indigènes doit être demandée dans la déclaration en douane.

L'exonération fiscale n'est accordée que lorsque les biens, qui ont été exportés à l'époque à partir de la libre pratique selon le régime de l'exportation, sont retournés

- en l'état;
- à l'expéditeur initial sur territoire suisse.

La satisfaction de ces conditions doit être établie par des documents pertinents (par ex. par la décision de taxation à l'exportation).

S'il persiste des doutes quant au fait que les conditions requises pour l'exonération de l'impôt sur les importations soient remplies, l'impôt est perçu lors de la réimportation. En pareils cas, on peut faire valoir l'exonération par la voie du remboursement¹⁹ moyennant la présentation des justificatifs correspondants.

12.1.2 Exonération fondée sur des motifs d'économie administrative

Même si le montant de l'impôt est égal ou supérieur à 100 francs (pas d'exonération fondée sur un montant minime de l'impôt sur les importations), l'exonération de l'impôt sur les importations est accordée au moment de la réimportation, sur présentation d'une demande, pour des motifs d'économie administrative dans les cas suivants:

- Les biens n'ont pas été remis à l'étranger et le montant de l'impôt sur les importations est inférieur à 1000 francs.

Les conditions suivantes doivent être simultanément remplies pour que l'exonération fiscale soit accordée:

- l'impôt sur les importations grevant les biens taxés à l'époque lors de l'exportation, sous le régime douanier de l'exportation et ensuite réimportés est inférieur à 1000 francs;
- le transporteur (la Poste, une entreprise de courrier, etc.) n'a pas remis les biens à leur destinataire à l'étranger, ce qui doit être prouvé par la personne assujettie à l'obligation de déclarer avec des documents pertinents;
- lors de l'exportation des biens, l'OFDF n'a remboursé aucun impôt sur les importations sur le fondement de l'art. 60 LTVA;

¹⁹ Voir règlement 69-07

- les biens sont retournés en l'état à l'expéditeur initial sur territoire suisse;
- l'expéditeur initial est enregistré sur le territoire suisse auprès de l'AFC ou de l'AC FL en tant qu'assujetti à la TVA.

S'il persiste des doutes quant au fait que les conditions requises pour l'exonération de l'impôt sur les importations soient remplies, celui-ci est perçu lors de la réimportation. En pareils cas, on peut faire valoir l'exonération par la voie du remboursement²⁰ moyennant la présentation des justificatifs correspondants.

- Réimportation d'outillage de montage usagé

L'impôt sur les importations n'est pas perçu lors de la réimportation d'outillage à main usagé ou d'instruments et d'appareils usagés (outillage de montage) qu'une personne domiciliée sur le territoire suisse a temporairement apportés ou fait apporter à l'étranger en vue de l'exécution de travaux de montage et qu'elle a taxés resp. fait taxer sous le régime douanier de l'exportation à cette occasion.

S'il persiste des doutes quant au fait que les conditions requises pour l'exonération de l'impôt sur les importations soient remplies, l'impôt est perçu lors de la réimportation. En pareils cas, on peut faire valoir l'exonération par la voie du remboursement²¹ moyennant la présentation des justificatifs correspondants.

- Réimportation d'effets de déménagement usagés

L'impôt sur les importations n'est pas perçu lors de la réimportation d'effets de déménagement usagés qu'une personne a exportés à l'époque sous le régime douanier de l'exportation pour son usage personnel à l'étranger puis réimportés après les avoir utilisés à l'étranger.

S'il persiste des doutes quant au fait que les conditions requises pour l'exonération de l'impôt sur les importations soient remplies, l'impôt est perçu lors de la réimportation. En pareils cas, on peut faire valoir l'exonération par la voie du remboursement²² moyennant la présentation des justificatifs correspondants.

- Réimportation de véhicules routiers privés à moteur exportés sans titre de douane (hormis les véhicules vétérans) et de petits bateaux

Sont considérés comme véhicules routiers privés à moteur: les voitures de tourisme, les motocyclettes, les motocycles légers et les voitures automobiles destinées au camping, ainsi que les remorques tractées par de tels véhicules, qui sont utilisés pour l'usage privé. Sont considérés comme des petits bateaux: les bateaux à voiles ou à moteur, les rafts, les bateaux à rames, les bateaux gonflables, les bateaux à pagaie, les kayaks et les pédalos.

Les véhicules routiers privés à moteur et les petits bateaux sont admis à la réimportation en franchise d'impôt si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- le véhicule routier privé à moteur ou le petit bateau se trouvait en libre pratique avant son exportation;

²⁰ Voir règlement 69-07

²¹ Voir règlement 69-07

²² Voir règlement 69-07

- le véhicule routier privé à moteur ou le petit bateau était utilisé sur le territoire suisse par une personne physique (et non par une personne morale) avant son exportation;
- l'exportation du véhicule routier privé à moteur ou du petit bateau a eu lieu sans déclaration en douane et l'exportateur ne s'est par conséquent vu remettre aucune décision de taxation à l'exportation;
- le véhicule routier privé à moteur ou le petit bateau n'a pas subi de modification à l'étranger;
- le véhicule routier privé à moteur ou le petit bateau retourne à son expéditeur initial sur territoire suisse.

S'il persiste des doutes quant au fait que les conditions requises pour l'exonération de l'impôt sur les importations soient remplies, l'impôt est perçu lors de la réimportation. En pareils cas, on peut faire valoir l'exonération par la voie du remboursement²³ moyennant la présentation des justificatifs correspondants.

12.2 Exonération de l'impôt de biens indigènes en retour par remboursement

Si, lors de la réimportation des biens indigènes en retour, on ne peut accorder ni une exonération fondée sur l'insignifiance du montant de l'impôt sur les importations ni une exonération fondée sur des motifs d'économie administrative (voir ch. 12.1) ou si aucune demande en exonération n'est présentée lors de ces situations, l'impôt sur les importations est perçu et l'exonération a lieu par la voie du remboursement, pour autant que les conditions requises en la matière soient remplies. Le remboursement doit alors être demandé dans les cinq ans suivant la fin de l'année civile durant laquelle la décision de taxation TVA a été établie. C'est la direction de l'arrondissement dans lequel la réimportation a eu lieu qui a compétence pour traiter cette demande. Pour de plus amples informations concernant la procédure et les conditions pour le remboursement, voir le règlement 69-07.

13 Électricité transportée par lignes, gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et chaleur produite à distance

L'électricité, le gaz et la chaleur sont des biens au sens de l'impôt sur les importations (art. 52 LTVA en relation avec l'art. 3, let. b, LTVA). Lors de leur importation, l'objet de l'impôt sur l'importation est réalisé.

En vertu de l'art. 53, al. 1, let. g, LTVA, l'électricité, le gaz et la chaleur produite à distance sont francs d'impôt à l'importation lorsqu'ils sont transportés de l'étranger vers la Suisse:

- par lignes (électricité);
- par le réseau de distribution de gaz naturel (gaz); et
- par le réseau de distribution de chaleur (chaleur produite à distance).

Ces biens sont assujettis à la TVA sur territoire suisse, car le lieu de la livraison est le lieu où le destinataire de la livraison a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la livraison est effectuée ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où l'électricité, le gaz ou la chaleur sont effectivement utilisés ou consommés (art. 7, al. 2, LTVA). L'imposition de telles livraisons relève ainsi de la compétence de l'AFC ou de l'AC FL.

²³ Voir règlement 69-07

Les biens mentionnés sont passibles de l'impôt sur les importations lorsqu'ils ne sont pas importés par des conduites ou un réseau de distribution (gaz transporté dans des récipients, des camions-citernes, etc.).

14 Biens exonérés de l'impôt sur les importations en vertu de traités internationaux

Les biens sont francs d'impôt sur les importations lorsqu'ils sont exonérés en vertu d'un traité international (art. 53 al. 1, let. h, LTVA).

La condition est que ce dernier ait été ratifié par la Suisse et qu'il prévoit l'exonération de l'impôt sur les importations.

Les pactes, traités, conventions et accords prévoient que certains biens sont exonérés de l'impôt sur les importations. L'étendue de cette exonération de l'impôt à l'importation et les conditions auxquelles cette dernière est soumise sont indiquées dans les pactes, traités ou conventions concernés.

Les pactes, traités, conventions et accords ci-après, qui prévoient l'exonération de l'impôt sur les importations sous certaines conditions ou des allègements en matière de TVA, sont cités à titre d'exemple:

- les pièces de rechange pour wagons EUROP avec bordereau d'expédition form. C-EUROP, pour autant qu'elles remplissent les conditions de la Convention douanière relative aux pièces de rechange utilisées pour la réparation des wagons EUROP ([RS 0.631.145.272](#));
- les biens en admission temporaire exonérés de l'impôt sur les importations en vertu de la Convention relative à l'admission temporaire (Convention d'Istanbul; [RS 0.631.24](#)), à moins que la Suisse ne se soit réservé, lors de la ratification de cette convention, le droit de percevoir des droits de douane et l'impôt sur les importations;
- le matériel didactique pour les écoles italiennes en Suisse, qui est exempté de redevances en vertu de l'Accord entre la Suisse et l'Italie exonérant des droits de douane le matériel didactique importé pour les écoles suisses en Italie et les écoles italiennes en Suisse ([RS 0.631.145.149.454](#));
- les échantillons commerciaux et le matériel publicitaire exemptés de redevances en vertu de la Convention internationale pour faciliter l'importation d'échantillons commerciaux et de matériel publicitaire ([RS 0.631.244.52](#)) (voir www.tares.admin.ch → Entrée → Notes explicatives → lien direct vers le document 49 → Dispositions particulières - Vue d'ensemble sur l'admission des imprimés en franchise de droits de douane et de redevances);
- le gasoil utilisé pour la navigation sur le Rhin est exempté de redevances en vertu de l'Accord relatif au régime douanier et fiscal du gasoil consommé comme ravitaillement de bord dans la navigation rhénane ([RS 0.631.253.224.1](#));
- les biens destinés aux troupes des Etats participant au Partenariat pour la paix (troupes PPP) sont exonérés de la TVA en vertu de l'ordonnance sur l'exonération de droits de douane et d'impôts en faveur de troupes dans le cadre du SOFA du PPP ([RS 510.81](#));
- les biens exemptés de redevances en vertu de l'annexe 9 (Normes et pratiques recommandées internationales - Facilitation) à la Convention relative à l'aviation civile internationale;
- les biens exemptés de redevances en vertu de l'Accord du 28 novembre 2007 sous forme d'échange de lettres entre la Confédération suisse et la Communauté européenne de

l'énergie atomique sur l'adhésion de la Suisse à l'entreprise commune européenne pour ITER et le développement de l'énergie de fusion ([SR 0.424.112](#));

- les biens exemptés de redevances en vertu de la Convention germano-suisse sur le trafic de frontière et de transit ([RS 0.631.256.913.61](#)), de la Convention entre l'Autriche et la Suisse relative au trafic de frontière ([RS 0.631.256.916.31](#)), de la Convention entre la Suisse et la France sur les rapports de voisinage et la surveillance des forêts limitrophes ([RS 0.631.256.934.99](#)) ou de la Convention entre la Suisse et l'Italie relative au trafic de frontière et au pacage ([RS 0.631.256.945.41](#));
- Accord européen relatif à l'échange des réactifs pour la détermination des groupes sanguins ([RS 0.812.31](#)), Accord européen sur l'échange de réactifs pour la détermination des groupes tissulaires ([RS 0.812.32](#)) et Accord européen relatif à l'échange de substances thérapeutiques d'origine humaine ([RS 0.812.161](#));

Les réactifs nécessaires à la détermination des groupes sanguins et des groupes tissulaires sont exonérés de l'impôt sur les importations lorsque les conditions énumérées:

- dans l'Accord européen relatif à l'échange des réactifs pour la détermination des groupes sanguins ([RS 0.812.31](#)); ou
- dans l'Accord européen relatif à l'échange des réactifs pour la détermination des groupes tissulaires ([RS 0.812.32](#))

sont satisfaites.

Les substances thérapeutiques sont exonérées de l'impôt sur les importations lorsque les conditions posées dans l'Accord européen relatif à l'échange de substances thérapeutiques d'origine humaine ([RS 0.812.161](#)) sont remplies.

Sont réputés réactifs au sens des accords précités:

- les réactifs d'origine humaine, animale, végétale ou autre pour la détermination des groupes sanguins et la détection d'incompatibilités sanguines;
- les réactifs d'origine humaine, animale, végétale ou autre qui sont utilisés pour la spécification de groupes tissulaires.

Sont réputés substances thérapeutiques au sens des accords précités le sang humain et ses dérivés.

Les réactifs et les substances thérapeutiques doivent être accompagnés d'un certificat attestant qu'ils ont été produits conformément aux protocoles de ces accords. Ils ne peuvent être utilisés qu'à des fins médicales, et donc non commerciales. Leur utilisation ne doit pas être liée à un quelconque profit.

L'importation d'autres réactifs et autres dérivés du sang est passible de l'impôt sur les importations.

- les appareils et les instruments pour la station scientifique du Jungfrauoch (arrêté du Conseil fédéral du 20 juillet 1931, non publié).

15 Biens importés sous le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement actif avec remboursement

15.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens importés sur le territoire suisse sous le régime douanier de l'admission temporaire au sens des art. 9 et 58 LD ou sous celui du perfectionnement actif avec droit au remboursement au sens des art. 12 et 59 LD (art. 53, al. 1, let. i, LTVA).

En revanche, la contre-prestation due pour l'utilisation des biens sur le territoire suisse ne bénéficie pas de l'exonération d'impôt (art. 54, al. 1, let. d, LTVA).

Il faut distinguer comme suit:

- les biens importés temporairement sous le régime de l'admission temporaire (ch. 15.2);
- les biens importés temporairement sous le régime du perfectionnement actif avec droit au remboursement de l'impôt à l'importation (ch. 15.3).

15.2 Régime douanier de l'admission temporaire

Les biens importés sur le territoire suisse sous le régime de l'admission temporaire sont exonérés de l'impôt sur les importations, à condition que ce régime soit apuré en bonne et due forme.

En revanche, la contre-prestation due pour l'utilisation des biens sur le territoire suisse ne bénéficie pas de cette exonération (art. 54 al. 1, let. d, LTVA). L'impôt sur les importations dû pour l'utilisation des biens est fixé après l'apurement réglementaire du régime de l'admission temporaire.

Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré en bonne et due forme, l'impôt sur les importations fixé (garanti) avec obligation de paiement conditionnelle lors de l'importation est perçu définitivement.

Pour de plus amples informations concernant la taxation de l'impôt sur les importations selon le régime de l'admission temporaire, voir le règlement 69-10.

15.3 Régime douanier du perfectionnement actif – impôt à l'importation avec droit au remboursement

Les biens importés sur le territoire suisse sous le régime du perfectionnement actif avec droit au remboursement sont exonérés de l'impôt sur les importations, à condition que ce régime soit apuré en bonne et due forme.

Lors de l'apurement réglementaire du régime du perfectionnement actif, l'impôt sur les importations perçu est remboursé. L'OFDF ne rembourse pas cet impôt lorsque l'importateur est inscrit au registre des assujettis auprès de l'AFC ou de l'AC FL et qu'il peut faire valoir intégralement l'impôt sur les importations perçu en tant qu'impôt préalable dans le décompte périodique présenté à l'administration des contributions compétente.

Si le régime du perfectionnement actif n'est pas apuré en bonne et due forme, l'impôt sur les importations perçu n'est pas remboursé non plus.

Pour de plus amples informations concernant la taxation de l'impôt sur les importations selon le régime du perfectionnement actif, voir le règlement 69-11.

16 Biens importés par des assujettis sur le territoire suisse pour perfectionnement à façon sous le régime douanier du perfectionnement actif – impôt sur les importations fixées selon le système de la suspension

16.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens qui sont importés temporairement sur le territoire suisse pour perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise par une personne assujettie à l'impôt sur le territoire suisse et qui sont taxés selon le régime douanier du perfectionnement actif avec obligation de paiement conditionnelle (système de la suspension; art. 12 et 59 LD, art. 53, al. 1, let. j, LTVA).

16.2 Conditions

L'exonération est accordée lorsque les biens sont importés

- pour perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise;
- par une personne inscrite en tant qu'assujetti auprès de l'AFC ou de l'AC FL;
- temporairement sous le régime du perfectionnement actif en application du système de la suspension;

et

le régime du perfectionnement actif a été apuré en bonne et due forme.

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

Si le régime du perfectionnement actif n'a pas été apuré en bonne et due forme, l'impôt sur les importations fixé avec obligation de paiement conditionnelle lors de l'importation est perçu définitivement.

Pour de plus amples informations concernant la taxation de l'impôt sur les importations selon le régime du perfectionnement actif, voir le règlement 69-13.

17 Réimportation après perfectionnement à façon (contrat d'entreprise) à l'étranger – apurement du régime douanier du perfectionnement passif

17.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens qui, en vertu des art. 13 et 60 LD, ont été exportés hors du territoire suisse en vue de leur perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse (art. 53, al. 1, let. k, LTVA). N'est pas exonérée la contre-prestation visée à l'art. 54, al. 1, let e, LTVA.

17.2 Conditions et contre-prestation devant être imposée

Les biens

- qui ont été exportés sous le régime douanier du perfectionnement passif au sens des art. 13 et 60 LD

- en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise et
- qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse

sont exonérés de l'impôt sur les importations, à condition que ce régime douanier soit apuré en bonne et due forme lors de la réimportation des biens.

Sous le régime douanier du perfectionnement passif, le droit douanier autorise, sous certaines conditions, le trafic fondé sur l'équivalence. Ce dernier signifie que les biens exportés en vue de l'ouvrage resp. de la transformation peuvent être remplacés par des biens étrangers. Ceux-ci doivent être de mêmes quantité, état et qualité que les biens exportés. Si le trafic fondé sur l'équivalence est autorisé en vertu du droit douanier, il est également applicable lors de la fixation de l'impôt sur les importations, puisqu'un décompte est obligatoire sous le régime douanier du perfectionnement passif et qu'il faut prouver dans le trafic fondé sur l'équivalence que des biens étrangers de mêmes quantité, état et qualité sont utilisés. La base de calcul de l'impôt visée à l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA (voir ci-dessous) est donc également applicable lorsque, après le perfectionnement à façon, ce ne sont pas les biens exportés initialement qui sont réimportés, mais les biens remplacés dans le trafic fondé sur l'équivalence. Le trafic fondé sur l'équivalence n'est pas autorisé dans le trafic de réparation (voir à ce sujet au ch. 17.3).

Si le régime douanier du perfectionnement passif n'est pas apuré en bonne et due forme et que les biens sont de nouveau acheminés sur le territoire suisse, ces derniers peuvent, sous certaines conditions, être considérés comme des biens exonérés de l'impôt du fait de la réimportation après avoir été exportés sous le régime douanier de l'exportation en vue du perfectionnement à façon à l'étranger (art. 53, al. 1, let. l, LTVA; voir règlement 69-14).

La contre-prestation²⁴ due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens ne bénéficie pas de l'exonération de l'impôt, même si aucun matériel neuf n'a été ajouté à ces derniers (art. 54 al. 1, let. e, LTVA). A moins qu'ils n'y soient déjà inclus, les coûts de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse doivent être intégrés dans la contre-prestation.

Pour que l'impôt sur les importations puisse être déterminé d'après cette disposition légale, il ne suffit pas que les biens aient été exportés en vue du perfectionnement. Ils doivent avoir été exportés en vue du perfectionnement à façon et être renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse. Au sens de l'impôt sur les importations, il y a perfectionnement à façon lorsqu'une entreprise de perfectionnement perfectionne les biens exportés à la demande et pour le compte de la personne qui a mis à disposition les biens devant être perfectionnés.

L'imposition fondée sur l'art. 53, al. 1, let. k en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA n'est pas possible lorsque les biens ont été vendus à l'entreprise de perfectionnement ou à une personne tierce ou lorsque, lors de la réimportation, les biens ne retournent plus à l'expéditeur sur le territoire suisse. Dans ces cas, c'est l'intégralité de la contre-prestation due pour le produit compensateur (coûts des biens non perfectionnés + perfectionnement) resp. la valeur marchande²⁵ de ce dernier qui est imposée.

Des dispositions particulières s'appliquent à:

- l'importation de biens de remplacement en lieu et place des biens réparés (ch. 17.3);
- la réimportation de biens réparés sous garantie (ch. 17.4);

²⁴ Voir règlement 69-03

²⁵ Voir règlement 69-03

- la réimportation de bien réparés gratuitement à titre de conciliation (ch. 17.5).

17.3 Importation de biens de remplacement en lieu et place des biens réparés

Si, dans le trafic de réparation, ce ne sont pas les biens réparés, mais des biens de remplacement qui sont présentés à l'importation, le régime douanier du perfectionnement passif ne peut pas être apuré en bonne et due forme. Lors de la mise en libre pratique des biens de remplacement, il faut distinguer ce qui suit concernant l'impôt sur les importations:

- Importation de biens de remplacement après l'exportation de biens en vue d'une réparation sur la base d'un contrat d'entreprise;

Si des biens sont réparés pour le compte d'un mandant moyennant le paiement d'une contre-prestation, cette opération est considérée comme un perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Si des biens de remplacement sont remis au mandant en lieu et place des biens réparés, l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 17.1) n'est plus applicable (pas de trafic fondé sur l'équivalence dans le trafic de réparation). Au moment de l'importation des biens de remplacement, il faut toutefois tenir compte le cas échéant des dispositions relatives à la réparation avec échange de biens²⁶ pour déterminer la base de calcul de l'impôt.

- Importation de biens de remplacement après l'exportation de biens en vue d'une réparation – livraison des biens de remplacement en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire;

Si l'acquéreur a exporté ou fait exporter des biens afin de les faire réparer en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur et qu'il reçoive, en lieu et place des biens réparés, des biens de remplacement (remplacement sous garantie) pour lesquels il ne doit pas payer de contre-prestation supplémentaire, l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 17.1) n'est pas applicable. L'importation des biens de remplacement en franchise d'impôt est toutefois possible sous certaines conditions (voir ch. 23).

- Importation de biens de remplacement après l'exportation de biens en vue d'une réparation – livraison des biens de remplacement effectuée par le fournisseur à titre de conciliation, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire;

Il faut distinguer d'un remplacement sous garantie gratuit les cas de figure dans lesquels le fournisseur adresse à l'acquéreur des biens de remplacement à titre de conciliation sans facturer de contre-prestation supplémentaire (par ex. après que la période de garantie a pris fin). Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. L'acquéreur ne reçoit toutefois pas les biens réparés, mais des biens de remplacement que le fournisseur lui remet à titre de conciliation et pour lesquels l'acquéreur ne doit pas payer de contre-prestation supplémentaire. L'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 17.1) n'est pas applicable à ce genre de cas (pas de trafic fondé sur l'équivalence dans le trafic de réparation). L'importation des biens de remplacement en franchise d'impôt est toutefois possible sous certaines conditions (voir ch. 23).

Pour de plus amples informations concernant la taxation de l'impôt sur les importations selon le régime du perfectionnement passif, voir le règlement 69-14.

²⁶ Voir règlement 69-03

17.4 Réimportation de biens réparés sous garantie

La base juridique mentionnée sous le chiffre 17.1 n'est pas applicable à la réimportation de biens réparés sous garantie.

Les réparations effectuées par le fournisseur en vertu de son obligation de garantie envers l'acquéreur font partie intégrante d'un contrat déjà établi (par ex. contrat de vente), mais pas d'un contrat d'entreprise séparé (pas de mandat séparé en vue d'un perfectionnement à façon). Ainsi, les biens exportés afin d'être réparés sous garantie ne sont pas considérés comme des biens exportés afin d'être perfectionnés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Les conditions d'une importation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 17.1) ne sont pas remplies. Les biens que le fournisseur a réparés en vertu de son obligation de garantie sans facturer de contre-prestation supplémentaire peuvent cependant être réimportés en franchise sous certaines conditions (voir ch. 22).

17.5 Réimportation de biens réparés gratuitement à titre de conciliation

Il faut distinguer des réparations sous garantie les cas de figure dans lesquels le fournisseur a effectué la réparation à titre de conciliation (par ex. après que la période de garantie a pris fin) sans facturer de contre-prestation supplémentaire. Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, si bien que l'art. 53, al. 1, let. k, LTVA (ch. 17.1) est applicable. Puisque, dans les cas de conciliation, aucune contre-prestation supplémentaire n'est facturée pour la réparation effectuée, il est possible, sous certaines conditions, de réimporter les biens en franchise (voir ch. 23).

18 Réimportation avec apurement du régime douanier de l'admission temporaire

18.1 Base juridique

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les biens qui, en vertu des art. 9 et 58 LD, ont été exportés hors du territoire suisse en vue de leur admission temporaire et qui sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse (art. 53, al. 1, let. k, LTVA). N'est pas exonérée la contre-prestation visée à l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA.

18.2 Conditions et contre-prestation devant être imposée

Les biens qui,

- en vertu des art. 9 et 58 LD, ont été exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire et qui
- sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse

sont exonérés de l'impôt sur les importations, à condition que ce régime douanier soit apuré en bonne et due forme au moment de la réimportation des biens.

Si ce régime n'est pas apuré en bonne et due forme et que les biens sont de nouveau acheminés sur le territoire suisse, ceux-ci peuvent, sous certaines conditions, être importés en tant que biens indigènes en retour (art. 53, al. 1, let. f, LTVA; voir ch. 12).

La contre-prestation²⁷ due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens ne bénéficie pas de l'exonération de l'impôt sur les importations, même si aucun matériel neuf n'a été ajouté

²⁷ Voir règlement 69-03

à ces derniers (art. 54, al. 1, let. e, LTVA). Par exemple, il se peut que des biens qui ont été exportés sous le régime douanier de l'admission temporaire subissent, lors de leur utilisation à l'étranger, un dommage nécessitant une réparation à l'étranger qui est facturée à l'expéditeur sur le territoire suisse. On n'imposera que les contre-prestations que l'importateur des biens réimportés (= expéditeur initial des biens) doit ou a dû verser. Si une contre-prestation de ce genre doit être imposée lors de la réimportation, les coûts²⁸ de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse doivent y être intégrés, à moins qu'ils n'y soient déjà inclus.

Pour de plus amples informations concernant la taxation de l'impôt sur les importations selon le régime de l'admission temporaire à l'exportation, voir le règlement 69-12.

19 Réimportation de biens exportés sous le régime douanier de l'exportation pour perfectionnement à façon (contrat d'entreprise) à l'étranger

19.1 Base juridique

Les biens sont temporairement exportés en vue de leur perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Lors de leur exportation, ils sont placés sous le régime douanier de l'exportation et leur réimportation est effectuée sous celui de la mise en libre pratique.

Lors de la réimportation, ces biens sont exonérés de l'impôt sur les importations en vertu de l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA, pour autant qu'il soit établi:

- qu'ils ont été exportés temporairement sous le régime douanier de l'exportation sur la base d'un contrat d'entreprise en vue de leur perfectionnement à façon; et
- qu'ils ont été renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse.

Contrairement au régime douanier du perfectionnement passif, le régime appliqué ici n'admet pas le trafic fondé sur l'équivalence (voir également ch. 19.3). Après avoir été perfectionnés à façon à l'étranger, les biens exportés initialement doivent être réimportés.

La contre-prestation due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens (art. 54, al. 1, let. f, LTVA) ne bénéficie pas de l'exonération de l'impôt.

19.2 Conditions et contre-prestation devant être imposée

La réimportation de biens qui ont été acheminés temporairement à l'étranger non pas sous le régime douanier du perfectionnement passif, mais sous le régime douanier de l'exportation, est exonérée de l'impôt sur les importations lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- les biens ont été exportés sous le régime douanier de l'exportation afin d'être perfectionnés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise;
- lors de l'exportation des biens, l'impôt sur les importations n'a pas fait l'objet d'un remboursement fondé sur l'art. 60 LTVA; et
- les biens retournent à l'expéditeur initial sur le territoire suisse.

La contre-prestation²⁹ due pour les travaux effectués à l'étranger sur les biens (art. 3, let. d, ch. 2, LTVA) ne bénéficie pas de cette exonération, même si aucun matériel neuf n'a été ajouté

²⁸ Voir règlement 69-03

²⁹ Voir règlement 69-03

à ces derniers (art. 54, al. 1, let. f, LTVA). A moins qu'ils n'y soient déjà inclus, les coûts³⁰ de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse doivent être intégrés dans la contre-prestation.

Des dispositions particulières s'appliquent à:

- la réimportation de biens réparés sous garantie (ch. 19.3);
- la réimportation de bien réparés gratuitement à titre de conciliation (ch. 19.4);
- l'importation de biens remplacement en lieu et place des biens réparés (ch. 19.5).

19.3 Réimportation de biens réparés sous garantie

La base juridique mentionnée sous le ch. 19.1 n'est pas applicable à la réimportation de biens réparés sous garantie.

Les réparations effectuées par le fournisseur en vertu de son obligation de garantie envers l'acquéreur font partie intégrante d'un contrat déjà établi (par ex. contrat de vente), mais pas d'un contrat d'entreprise séparé (pas de mandat séparé en vue d'un perfectionnement à façon). Ainsi, les biens exportés afin d'être réparés sous garantie ne sont pas considérés comme des biens exportés afin d'être perfectionnés à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Les conditions d'une importation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 19.1) ne sont pas remplies. Les biens que le fournisseur a réparés en vertu de son obligation de garantie sans facturer de contre-prestation supplémentaire peuvent cependant être réimportés en franchise sous certaines conditions (voir ch. 22).

19.4 Réimportation de biens réparés gratuitement à titre de conciliation

Il faut distinguer des réparations sous garantie les cas de figure dans lesquels le fournisseur a effectué la réparation à titre de conciliation (par ex. après que la période de garantie a pris fin) sans facturer de contre-prestation supplémentaire. Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, si bien que l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 19.1) est applicable. Puisque, dans les cas de conciliation, aucune contre-prestation supplémentaire n'est facturée pour la réparation effectuée, il est possible, sous certaines conditions, de réimporter les biens en franchise (voir ch. 23).

19.5 Importation de biens de remplacement en lieu et place des biens réparés

Si, dans le trafic de réparation, ce ne sont pas les biens réparés, mais des biens de remplacement qui sont présentés à l'importation, les conditions d'une importation fondée sur l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 19.1) ne sont plus remplies, car ce ne sont pas les biens exportés initialement qui sont importés. Lors de la mise en libre pratique des biens de remplacement, il faut distinguer ce qui suit concernant l'impôt sur les importations:

- Importation de biens de remplacement après l'exportation de biens en vue d'une réparation sur la base d'un contrat d'entreprise :

Si des biens sont réparés pour le compte d'un mandant moyennant le paiement d'une contre-prestation, cette opération est considérée comme un perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Si des biens de remplacement sont remis au mandant en lieu et place des biens réparés, l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 19.1) n'est plus

³⁰ Voir règlement 69-03

applicable. Au moment de l'importation des biens de remplacement, il faut toutefois tenir compte le cas échéant des dispositions relatives à la réparation avec échange de biens³¹ pour déterminer la base de calcul de l'impôt.

- Importation de biens de remplacement après l'exportation de biens en vue d'une réparation en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire :

Si l'acquéreur a exporté ou fait exporter des biens afin de les faire réparer en vertu d'une obligation de garantie du fournisseur et qu'il reçoive, en lieu et place des biens réparés, des biens de remplacement pour lesquels il ne doit pas payer de contre-prestation supplémentaire, l'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 19.1) n'est pas applicable. L'importation des biens de remplacement en franchise d'impôt est toutefois possible sous certaines conditions (voir ch. 22).

- Importation de biens de remplacement après l'exportation de biens en vue d'une réparation effectuée par le fournisseur à titre de conciliation, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire :

Il faut distinguer d'un remplacement sous garantie gratuit les cas de figure dans lesquels le fournisseur adresse à l'acquéreur des biens de remplacement à titre de conciliation sans facturer de contre-prestation supplémentaire (par ex. après que la période de garantie a pris fin). Dans ces cas, les biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. L'acquéreur ne reçoit toutefois pas les biens réparés, mais des biens de remplacement que le fournisseur lui remet à titre de conciliation et pour lesquels l'acquéreur ne doit payer aucune contre-prestation supplémentaire. L'art. 53, al. 1, let. I, LTVA (ch. 19.1) n'est pas applicable à ce genre de cas. L'importation des biens de remplacement en franchise d'impôt est toutefois possible sous certaines conditions (voir ch. 23).

Pour de plus amples informations concernant la taxation de l'impôt sur les importations selon le régime de l'admission temporaire à l'exportation, voir le règlement 69-14.

20 Biens exonérés de l'impôt sur les importations par le Conseil fédéral (matériel diplomatique, biens destinés aux consulats, prix d'honneur, réserves à bord de wagons-restaurants, etc.)

20.1 Base juridique

Les biens déclarés francs de droits de douane par le Conseil fédéral sur le fondement de l'art. 8, al. 2, let. a, LD sont exonérés de l'impôt sur les importations (art. 53 al. 2, LTVA).

Se fondant sur l'art. 53 al. 2, LTVA, le Conseil fédéral a ainsi exonéré de l'impôt sur les importations, dans l'art. 113 OTVA, les biens suivants:

- les biens destinés à des chefs d'Etat ainsi qu'à des services diplomatiques, consulaires ou internationaux et à leurs membres, qui sont admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 6 OD (ch. 20.2);
- les cercueils, urnes et ornements funéraires admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 7 OD (ch. 20.3);

³¹ Voir règlement 69-03

- les prix d'honneur, insignes commémoratifs et dons d'honneur admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8 OD (ch. 20.4);
- les réserves à bord de wagons-restaurants admises en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 10 OD (ch. 20.5);
- les réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord de bateaux admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 11 OD (ch. 20.6);
- les réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord d'aéronefs admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 12 OD (ch. 20.7).

20.2 Biens destinés à des chefs d'Etat ainsi qu'à des services diplomatiques, consulaires ou internationaux et à leurs membres

Les biens destinés à des chefs d'Etat ainsi qu'à des services diplomatiques, consulaires ou internationaux et à leurs membres, qui sont admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 6 OD, sont exonérés de l'impôt sur les importations.

Le chiffre 20.8 ci-après présente une liste des organisations internationales avec lesquelles a été signé un pacte, un traité, une convention ou un accord prévoyant une exonération de l'impôt à l'importation de certains biens. L'étendue de l'exonération à l'impôt sur les importations ainsi que les conditions à respecter sont définies dans le texte des documents respectifs.

20.3 Cercueils contenant des cadavres, urnes contenant les cendres de cadavres incinérés, ornements funéraires et couronnes mortuaires

Sont exonérés de l'impôt sur les importations les cercueils contenant des cadavres, les urnes contenant les cendres de cadavres incinérés, les ornements funéraires et les couronnes mortuaires admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 7 OD.

La contre-prestation due pour le transport de cadavres ou de cendres sur le territoire suisse et pour l'inhumation n'est pas non plus passible de l'impôt sur les importations lorsqu'elle est versée par une personne domiciliée sur le territoire suisse.

En revanche, ne sont pas exonérés de l'impôt sur les importations:

- les ornements funéraires et couronnes mortuaires achetés par une personne domiciliée sur le territoire suisse pour une inhumation ayant lieu sur ce dernier;
- les ornements funéraires et couronnes mortuaires livrés par un jardinier ou une boutique au lieu de l'inhumation ou à un autre lieu sur le territoire suisse sur mandat d'une personne domiciliée en Suisse ou à l'étranger;
- les cercueils et urnes vides.

20.4 Prix d'honneur, insignes commémoratifs et dons d'honneur

Les prix d'honneur, insignes commémoratifs et dons d'honneur admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8 OD sont exonérés de l'impôt sur les importations.

Sont exonérés de l'impôt sur les importations en vertu de cette disposition:

- les prix d'honneur et insignes commémoratifs importés par le bénéficiaire ou adressés à ce dernier;

- les dons d'honneur remis à des fêtes sur territoire suisse par des personnes ayant leur siège ou leur domicile en dehors du territoire douanier.

20.5 Réserves à bord de wagons-restaurants

Les réserves à bord de wagons-restaurants admises en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 10 OD sont exonérées de l'impôt sur les importations.

Aux termes de cette disposition, les réserves se trouvant à bord des wagons-restaurants des trains internationaux sont exonérées de l'impôt sur les importations si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- les réserves proviennent de la libre pratique d'un pays traversé par le train;
- elles sont transportées dans les quantités nécessaires pour un ravitaillement normal à l'aller et au retour sur l'ensemble du trajet; et
- elles sont consommées dans le train.

20.6 Réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord de bateaux

Les réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord de bateaux admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 11 OD sont exonérés de l'impôt sur les importations.

Aux termes de cette disposition, les réserves se trouvant à bord des bateaux à marchandises et des bateaux du trafic de ligne sont exonérées de l'impôt sur les importations lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- les réserves sont destinées à être utilisées à bord;
- elles ne sont pas amenées à terre; et
- le bateau ne reste que temporairement sur le territoire douanier.

Les réserves se trouvant à bord d'autres bateaux sont exonérées de l'impôt sur les importations si les bateaux n'accostent pas dans des ports, à des embarcadères ou à des bouées situées sur le territoire suisse.

Sont réputés réserves à bord de bateaux les carburants et lubrifiants de même que les marchandises destinées à l'usage ou à la vente à bord. Ne sont pas considérés comme des réserves à bord de bateaux les pièces de rechange et l'équipement du bateau.

20.7 Réserves, pièces de rechange et objets d'équipement à bord d'aéronefs

Sont exonérées de l'impôt sur les importations les réserves à bord d'aéronefs admises en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 12 OD. Sont visées par cette disposition les réserves destinées à l'alimentation des passagers ou à la vente à bord d'un aéronef qui restent à bord durant un séjour sur le territoire suisse.

Les pièces de rechange et objets d'équipement pour les aéronefs sont exonérés de l'impôt sur les importations s'ils sont admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 12 OD. Sont visés par cette disposition les pièces de rechange et les objets d'équipement qui restent à bord d'un aéronef étranger.

20.8 Pactes, traités, conventions et accords signés avec des organisations internationales

Complément au chiffre 20.2

Ont été signés avec les organisations internationales suivantes des pactes, des traités, des conventions ou des accords prévoyant une exonération de l'impôt sur les importations à des biens sous certaines conditions (par ex. des biens importés pour un usage personnel et/ou destinés à l'usage officiel).

Organisations internationales sises en Suisse

ACICI	Agence de coopération et d'information pour le commerce international, Genève (RS 0.192.122.632.13)
ACP	Groupe des États d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique
AELE	Association européenne de libre-échange, Genève (RS 0.192.122.632.3); Cour de justice AELE
AMA	Agence mondiale antidopage, Lausanne (RS 0.192.120.240)
APEF	Association des pays exportateurs de minerai de fer, Genève (RS 0.192.122.931)
BAD	Banque asiatique de développement, Zurich (RS 0.192.122.975)
BM	Bureau de la Banque Mondiale
BRI	Banque des Règlements Internationaux, Bâle (RS 0.192.122.971.3)
CCI	Centre du Commerce International CNUCED / OMC
CDI	Commission du droit international (organe de l'ONU)
CERN	Organisation européenne pour la recherche nucléaire, Genève (RS 0.192.122.42)
CICR	Comité international de la Croix-Rouge, Genève (RS 0.192.122.50)
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le commerce de développement
Cour OSCE	Cour de conciliation et d'arbitrage au sein de l'OSCE, Genève (RS 0.192.120.193.1)
CS	Centre Sud, Genève (RS 0.192.122.972.11)
FISCR	Fédération internationale des Sociétés de la Croix-Rouge et du Croissant Rouge, Genève (RS 0.192.122.51); Fonds Masambo
G 15	Groupe des 15 (Groupe à haut niveau des pays en développement)
GFATM	Fonds mondial de lutte contre le sida, la tuberculose et le paludisme (RS 0.192.122.818.11)
HCR	Haut Commissariat des Nations Unies pour les réfugiés
LEA	Délégation permanente de la Ligue des États Arabes
MACAO	Office économique et commercial de Macao auprès de l'OMC
OAT	Délégation permanente de l'Organisation arabe du travail
OCI	Délégation permanente de l'Organisation de la Conférence islamique
OIF	Délégation permanente de l'Organisation internationale de la francophonie

OIM	Organisation internationale pour les migrations, Genève (RS 0.192.122.935)
OIPC	Organisation internationale de protection civile, Genève (RS 0.192.122.52)
OIT	Organisation internationale du travail, Genève (RS 0.192.120.282)
OMC	Organisation mondiale du Commerce, Genève (RS 0.192.122.632); Centre consultatif sur la législation de l'OMC
OMM	Organisation météorologique mondiale, Genève (RS 0.192.120.242)
OMPI	Organisation mondiale de la propriété intellectuelle, Genève (RS 0.192.122.23)
OMS	Organisation mondiale de la santé, Genève (RS 0.192.120.281)
ONU	Organisation des Nations Unies, Genève (RS 0.192.120.1)
OTIF	Organisation intergouvernementale pour les transports internationaux ferroviaires, Berne (RS 0.192.122.742)
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
PNUE	Programme des Nations Unies pour l'environnement
SIECA	Délégation en Europe du Traité général d'intégration Économique Centralaméricaine
UA	Délégation permanente de l'Union africaine
UE	Délégation permanente de la Commission des CE; Bureau liaison du Secrétariat général du Conseil de l'UE
UI	Union interparlementaire, Genève (RS 0.192.121.71)
UICN	Union internationale pour la conservation de la nature et des ressources, Gland (RS 0.192.122.451)
UIT	Union internationale des télécommunications
UNICEF	Fonds des Nations Unies pour l'enfance
UNIFEM	Fonds de développement des Nations Unies pour la femme
UNITAR	Institut des Nations Unies pour la formation et la recherche
UPEACE	Université pour la Paix
UPOV	Union internationale pour la protection des obtentions végétales, Genève (RS 0.192.122.25)
UPU	Union postale universelle, Berne (RS 0.192.120.278.3)
(Iles Pacif.)	Délégation permanente du Forum des Îles du Pacifique auprès de l'OMC
(Malte)	Délégation de l'Ordre souverain et militaire de Malte auprès de l'ONU

Organisations internationales sises à l'étranger

AIEA	Agence internationale de l'énergie atomique, siège à Vienne
CE	Conseil de l'Europe, siège à Strasbourg (RS 0.192.110.36)
CEPM	Centre européen pour les prévisions météorologiques à moyen terme, siège en Grande-Bretagne (RS 0.192.110.942.9)
CPI	Cour pénale internationale, siège à La Haye (RS 0.192.110.931.2)
ESA	Agence spatiale européenne, siège à Paris (RS 0.425.09)

ESO	Organisation européenne pour les recherches astronomiques dans l'hémisphère austral, siège à Munich; Observatoire: Chili (RS 0.192.110.942.7)
EUMETSAT	Organisation européenne pour l'exploitation de satellites météorologiques, siège à Darmstadt (RS 0.192.110.942.6)
EUTELSAT	Organisation européenne de télécommunications par satellite (RS 0.192.110.978.41)
FAO	Organisation internationale pour l'alimentation et l'agriculture, siège à Rome (RS 0.910.5)
FIDA	Fonds international de développement agricole, siège à Rome (RS 0.192.122.972.0)
IATA	Association internationale du transport aérien, siège à Montréal (RS 0.192.122.748)
INTELSAT	Organisation internationale des télécommunications par satellites, Washington (RS 0.192.110.978.4)
OACI	Organisation de l'aviation civile internationale, siège à Montréal (RS 0.748.0)
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique, siège à Paris
OEB	Organisation européenne des brevets, siège à Munich (RS 0.192.110.923.2 ; voir ch. 5.4)
OMT	Organisation mondiale du tourisme, siège à Madrid
ONU DI	Organisation des Nations Unies pour le développement industriel, siège à Vienne
UNESCO	Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture, siège à Paris (RS 0.192.120.241); Bureau international de l'éducation (BIE)

21 Monnaies d'or et or fin

21.1 Base juridique

En vertu de l'art. 107, al. 2, LTVA, le Conseil fédéral peut édicter des dispositions dérogeant à la loi précitée en ce qui concerne l'imposition de l'importation de monnaies d'or et d'or fin.

Faisant usage de ce droit, il a édicté l'art. 113, let. g, OTVA en relation avec l'art. 44 OTVA, qui prévoient que l'importation des biens suivants est exonérée de la TVA:

- les monnaies d'or émises par des Etats, des numéros 7118.9010, 9705.3100 et 9705.3900 du tarif douanier (ch. 21.2);
- l'or d'investissement (ch. 21.3);
- l'or sous forme brute ou mi-ouvrée destiné à l'affinage ou à la récupération (ch. 21.4);
- l'or sous forme de déchets ou de rebuts (ch. 21.5).

21.2 Monnaies d'or émises par des Etats

Les monnaies d'or émises par des Etats, des numéros 7118.9010, 9705.3100 et 9705.3900 du tarif douanier, sont exonérées de la TVA en vertu de l'art. 44, al. 1, let. a, OTVA.

Cette exonération s'applique également aux monnaies que des collectivités territoriales n'existant plus ont fait frapper en vertu de leur souveraineté en la matière.

Les médailles d'or ressemblant à des monnaies ainsi que les monnaies en platine ne sont en revanche pas exonérées de l'impôt.

21.3 Or d'investissement

Est exonéré de la TVA en vertu de l'art. 44, al. 1, let. b et c, OTVA:

- L'or d'investissement au titre minimal de 995 millièmes sous forme de:
 1. lingots coulés portant l'indication du titre et le poinçon d'un essayeur-fondeur reconnu, ou de
 2. plaquettes estampées portant l'indication du titre et le poinçon d'un essayeur-fondeur reconnu ou un poinçon de maître enregistré en Suisse.

Sont par conséquent exonérés les lingots coulés et les plaquettes estampées en or au titre minimal de 995 millièmes. Ils doivent porter au moins une indication de titre et le poinçon d'un essayeur-fondeur reconnu. En ce qui concerne les plaquettes estampées, le poinçon d'un essayeur-fondeur reconnu peut être remplacé par un poinçon de maître enregistré en Suisse.

La forme des lingots et des plaquettes n'a aucune importance (rectangulaire, ronde, ovale, triangulaire, etc.). Il en va de même pour les ornements, les logos, les représentations graphiques, etc. gravés ou en relief.

Sont toutefois soumis à l'impôt sur les importations les articles de bijouterie tels que les lingots et les plaquettes qui sont sertis, munis d'un trou dans lequel on peut passer un collier ou pourvus d'un œillet de suspension.

- L'or sous forme de grenailles au titre minimal de 995 millièmes emballées et scellées par un essayeur-fondeur reconnu.

Sont qualifiés de grenailles les produits ayant la forme de boules ou de grains qui ont été fabriqués par fonte. Les grenailles sont notamment négociées entre banques (en règle générale en sacs de 10 kg). Le Conseil fédéral a exonéré de la TVA l'or sous forme de grenailles au titre minimal de 995 millièmes emballées et scellées par un essayeur-fondeur reconnu.

La liste des essayeurs-fondeurs pour l'or reconnus au niveau international est disponible sur: <http://www.lbma.org.uk/> → Good Delivery → Good Delivery Current List.

Remarque concernant l'or d'investissement portant uniquement le poinçon d'un essayeur-fondeur anciennement reconnu (Good Delivery Former List): l'essayeur-fondeur est considéré comme reconnu s'il peut être prouvé qu'il était reconnu lors de l'apposition du poinçon.

21.4 Or sous forme brute ou mi-ouvrée destiné à l'affinage ou à la récupération

Est exonéré de la TVA, en vertu de l'art. 44, al. 1, let. d, OTVA, l'or

- sous forme brute, c'est-à-dire en poudre, sous forme de grains, masses, grenailles, lingots et barres coulés, etc. ainsi qu'à l'état natif séparé de sa gangue, sous forme de masses, pépites, cristaux, «nuggets», etc.;

- sous forme de produits semi-finis, c'est-à-dire en barres, baguettes, fils, profilés de section pleine ainsi qu'en lingots, planches, feuilles, bandes ou lames obtenues directement par laminage, étirage ou découpage (par ex. dans le cas des bandes, lames ou disques) de produits laminés.

L'or doit être destiné à l'affinage ou à la récupération. Dans le cas d'envois d'or destinés à un affineur (titulaire de la patente de fondeur et de l'autorisation d'exercer la profession d'essayeur du commerce selon art. 24 et 41 LCMP), on peut partir du principe que l'or est prévu pour l'affinage ou à la récupération. Pour les produits de la fonte, s'en référer aux prescriptions d'importation de la notice «[Prescriptions relatives à la fonte et à l'essai des métaux précieux](#)» (chiffres 6 et 7).

Sont également considérés comme de l'or les alliages qui contiennent 2 % ou plus en poids d'or ou qui, comprenant du platine, contiennent plus d'or que de platine. Pour les alliages, la réglementation en matière de TVA diffère par conséquent de celle qui est applicable en droit tarifaire douanier.

21.5 Or sous forme de déchets ou de rebuts

Sont exonérés de la TVA, en vertu de l'art. 44, al. 1, let. e, OTVA, les rebuts et les déchets d'or.

Sont également considérés comme de l'or les alliages qui contiennent 2 % ou plus en poids d'or ou qui, comprenant du platine, contiennent plus d'or que de platine. Pour les alliages, la réglementation en matière de TVA diffère par conséquent de celle qui est applicable en droit tarifaire douanier.

Sont notamment exonérés de la TVA:

- Les cendres ne contenant pas de métaux précieux autres que de l'or;

Si les cendres contiennent plusieurs métaux précieux, il y a pluralité de prestations. Elles doivent être taxées à l'importation conformément aux directives relatives aux combinaisons de biens³². Lorsque, ce qui sera la règle, la contre-prestation resp. la valeur proportionnelle des différents métaux précieux contenus dans la combinaison ne sont pas prouvées par un calcul des coûts, les cendres de ce type sont soumises comme un tout à l'impôt.

- Les déchets et résidus, y compris plaqués ou doublés d'or, provenant de l'ouvrage mécanique d'or et de plaqués ou doublés d'or dans des ateliers d'orfèvrerie, hôtels des monnaies, etc., tels que balayures, poussières, limailles, raclures, copeaux provenant du perçage ou du tournage, scories, etc.;

Si les déchets et résidus contiennent d'autres métaux précieux (déchets classés sous le numéro du tarif douanier 7112.9900), il y a pluralité de prestations. Ils doivent être taxés à l'importation conformément aux directives relatives aux combinaisons de biens³³. Lorsque, ce qui sera la règle, la contre-prestation resp. la valeur proportionnelle des différents métaux précieux contenus dans la combinaison ne sont pas prouvées par un calcul des coûts, les déchets et résidus de ce type sont soumis comme un tout à l'impôt.

- Les déchets d'or de dentistes ou les déchets d'usinage en or issus de la technique dentaire;

³² Voir règlement 69-01

³³ Voir règlement 69-01

- Les vieux ouvrages en or (par ex. orfèvrerie) devenus inutilisables pour leur destination première par suite de bris, de découpage ou d'usure;

Doivent cependant être imposés, conformément aux dispositions générales de la LTVA, les biens susceptibles d'être utilisés soit pour leur usage primitif, tels quels ou après réparation, soit pour d'autres usages ne nécessitant pas un recours à des procédés de récupération de l'or.

La nature et l'état des biens au moment où la déclaration en douane est établie sont déterminants pour apprécier la situation en la matière. Les bijoux en or usagés qui sont toujours utilisés comme tels au moment où la déclaration en douane est établie sont par conséquent soumis à l'impôt sur les importations même s'ils sont introduits sur le territoire suisse pour y être fondus.

22 Réparation et remplacement sous garantie

22.1 Cas de figure

Un acquéreur reçoit des biens que son fournisseur a réparés en vertu d'une obligation de garantie, sans facturer de contre-prestation supplémentaire (réparation sous garantie). On peut également imaginer que l'acquéreur reçoive, en lieu et place des biens réparés, des biens de remplacement sans qu'une contre-prestation supplémentaire soit facturée (remplacement sous garantie).

Les prestations fournies sous garantie peuvent s'expliquer par le fait que:

- les biens initiaux ont été endommagés, perdus ou détruits durant le transport; ou
- qu'ils ont révélé des défauts ou des dommages durant le délai de garantie.

Le fournisseur est contractuellement ou légalement tenu de réparer les biens gratuitement ou de remettre à l'importateur des biens de remplacement gratuits.

Pour les cas de figure dans lesquels le fournisseur a réparé ou remplacé les biens sans facturer de contre-prestation, non pas en vertu d'une obligation de garantie, mais à titre de conciliation, voir ch. 23.

22.2 Détermination de l'impôt en cas de réparation ou de remplacement sous garantie

Les prestations de garantie font partie intégrante d'un contrat déjà établi (par ex. contrat de vente ou de location). Si des biens sont exportés pour être réparés sous garantie, on n'est pas en présence d'une exportation en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, car l'acquéreur des biens ne conclut avec le fournisseur aucun contrat d'entreprise séparé portant sur la réparation. L'acquéreur s'attend en revanche à la réparation ou au remplacement gratuits des biens qu'il a déjà payés sur la base d'un contrat établi. Ainsi, les art. 53, al. 1, let. k, LTVA (réimportation après exportation pour perfectionnement à façon sous le régime douanier du perfectionnement passif) et 53, al. 1, let. l, LTVA (réimportation après exportation pour perfectionnement à façon sous le régime douanier de l'exportation) ne sont pas applicables lors de la réimportation des biens.

Lors de la réimportation des biens réparés (réparation sous garantie) resp. de l'importation des biens de remplacement sous garantie (remplacement sous garantie), il faut en principe percevoir l'impôt sur les importations (exception, voir ch. 22.3). La base de calcul de ce dernier

se fonde sur la valeur marchande³⁴ des biens réparés resp. des biens de remplacement. L'impôt sur les importations peut être remboursé a posteriori si les conditions prévues à cet effet sont remplies et si les moyens de preuve correspondants sont présentés³⁵, dans les cas où l'importateur ne peut pas déduire l'impôt préalable sur les biens importés ou ne peut le faire que partiellement.

22.3 Exonération de l'impôt au moment de l'importation de bien réparés ou remplacés sous garantie

Lors de l'importation de biens que le fournisseur a réparés sous garantie pour le compte de l'acquéreur sans facturer de contre-prestation supplémentaire ou qu'il remet à l'acquéreur au titre du remplacement sous garantie sans facturer de contre-prestation supplémentaire, les coûts de la réparation resp. du remplacement sont déjà couverts par la contre-prestation que l'acquéreur a payée pour les biens initiaux. Les coûts de réparation resp. de remplacement sous garantie diminuent donc la contre-prestation que l'acquéreur a payée au fournisseur pour les biens initiaux. Le fournisseur doit en effet couvrir avec la contre-prestation encaissée initialement tant les coûts relatifs aux biens initiaux que les coûts relatifs à la prestation de garantie.

Étant donné que l'acquéreur n'a payé pour deux prestations que la contre-prestation facturée initialement, seule cette contre-prestation peut servir de base de calcul de l'impôt pour les deux prestations (biens initiaux + prestation de garantie). Si on imposait les coûts relatifs aux biens importés dans le cadre d'une prestation de garantie, il faudrait déduire les coûts relatifs à la prestation de garantie de la contre-prestation due pour les biens initiaux et imposée au moment de l'importation de ces derniers (remboursement de l'impôt sur les importations fondée sur l'art. 59, al. 1, LTVA en raison de la diminution de la contre-prestation fondée sur l'art. 54, al. 2, LTVA). A des fins de simplification, on n'impose pas les coûts relatifs à la prestation de garantie et la contre-prestation imposée initialement reste inchangée. La décision de ne pas imposer ces coûts n'est en principe pas prise au moment de l'importation des biens, mais par la voie du remboursement³⁶. L'exonération de l'impôt peut toutefois être accordée déjà au moment de l'importation si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- il est prouvé que les biens défectueux ou endommagés ont été exportés pour être réparés sous garantie. La satisfaction de cette condition doit être attestée au moyen de documents pertinents (décision de taxation à l'exportation, lettre de voiture, etc.);
- les biens sont réimportés après leur réparation (réparation sous garantie) ou des biens de remplacement sont importés en lieu et place des biens réparés (remplacement sous garantie);
- il est prouvé que les biens réparés resp. les biens de remplacement sont remis sans qu'une contre-prestation supplémentaire soit facturée (réparation ou remplacement gratuits);
- les biens réparés resp. les biens de remplacement reviennent à l'expéditeur qui a exporté les biens défectueux ou endommagés afin que ces derniers soient réparés sous garantie; et
- au moment de l'exportation des biens défectueux ou endommagés, l'impôt sur les importations n'a pas été remboursé (art. 60 LTVA).

³⁴ Voir règlement 69-03

³⁵ Voir règlement 69-05

³⁶ Voir règlement 69-05

Si toutes ces conditions sont remplies, il faut indiquer «0» comme valeur TVA et demander l'importation en franchise d'impôt dans la déclaration en douane. Il faut en outre y indiquer:

- qu'une réparation sous garantie gratuite a été effectuée à l'étranger resp. que les biens sont importés au titre du remplacement sous garantie gratuit, et
- que les biens reviennent à l'expéditeur initial.

23 Réparation et remplacement de biens – à titre de conciliation, sans facturation d'une contre-prestation supplémentaire

23.1 Cas de figure

Un acquéreur reçoit des biens que son fournisseur a réparés à titre de conciliation sans facturer de contre-prestation supplémentaire (réparation à titre de conciliation). On peut également imaginer que l'acquéreur reçoive, en lieu et place des biens réparés, des biens de remplacement sans qu'une contre-prestation supplémentaire soit facturée (remplacement à titre de conciliation). Les prestations fournies à titre de conciliation peuvent s'expliquer par le fait que:

- les biens initiaux ont été endommagés, perdus ou détruits durant le transport; ou
- les biens initiaux ont révélé des défauts ou des dommages.

Pour les cas de figure dans lesquels le fournisseur a réparé ou remplacé les biens sans facturer de contre-prestation supplémentaire, non pas à titre de conciliation, mais en vertu d'une obligation de garantie, voir ch. 22.

23.2 Détermination de l'impôt après une réparation gratuite effectuée par le fournisseur à titre de conciliation

Le fournisseur a réparé les biens de l'acquéreur à titre de conciliation, sans facturer de contre-prestation supplémentaire (par ex. après que la période de garantie a pris fin). En général, ces biens ont été exportés temporairement en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise. Sont donc applicables:

- l'art. 53, al. 1, let. k en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. e, LTVA (réimportation après exportation sous le régime douanier du perfectionnement passif); ou
- l'art. 53, al. 1, let. l en corrélation avec l'art. 54, al. 1, let. f, LTVA (réimportation après exportation sous le régime douanier de l'exportation).

Lors de la réimportation des biens réparés, la valeur du matériel ajouté et les charges grevant la réparation des biens sont cependant franches d'impôt, car, à titre de conciliation, le fournisseur ne facture dans ce cas aucune contre-prestation supplémentaire. Par conséquent, les coûts de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse ainsi que les éventuelles redevances d'importation ne sont pas non plus imposables.

Il faut indiquer «0» comme valeur TVA et demander l'importation en franchise d'impôt dans la déclaration en douane. Il faut en outre y mentionner que les biens ont été réparés gratuitement à l'étranger à titre de conciliation.

23.3 Détermination de l'impôt en cas de remise de biens de remplacement gratuits par le fournisseur à titre de conciliation

Le fournisseur adresse à l'acquéreur, à titre de conciliation, des biens de remplacement sans facturer de contre-prestation supplémentaire (par ex. après que la période de garantie a pris fin). Bien que l'acquéreur ait exporté temporairement les biens en vue du perfectionnement à façon sur la base d'un contrat d'entreprise, il reçoit du fournisseur des biens de remplacement en lieu et place des biens réparés. Ainsi, les art. 53, al. 1, let. k, LTVA (réimportation après exportation pour perfectionnement à façon sous le régime douanier du perfectionnement passif) et 53, al. 1, let. l, LTVA (réimportation après exportation pour perfectionnement à façon sous le régime douanier de l'exportation) ne sont pas applicables lors de l'importation.

Au moment de l'importation des biens de remplacement, il faut en principe percevoir l'impôt sur les importations (exception, voir ch. 23.4). La base de calcul de l'impôt se fonde sur la valeur marchande³⁷ des biens de remplacement. L'impôt sur les importations peut être remboursé a posteriori si les conditions prévues à cet effet sont remplies et si les moyens de preuve correspondants sont présentés, dans les cas où l'importateur ne peut pas déduire l'impôt préalable sur les biens importés ou ne peut le faire que partiellement.

23.4 Exonération de l'impôt au moment de l'importation de biens remplacés gratuitement à titre de conciliation par le fournisseur

Lors de l'importation de biens de remplacement que le fournisseur remet à l'acquéreur à titre de conciliation sans facturer de contre-prestation supplémentaire, les coûts relatifs au remplacement sont déjà couverts par la contre-prestation que l'acquéreur a payée pour les biens initiaux. Les coûts relatifs aux biens de remplacement diminuent donc la contre-prestation que l'acquéreur a payée au fournisseur pour les biens initiaux. Le fournisseur doit en effet couvrir avec la contre-prestation encaissée initialement tant les coûts relatifs aux biens initiaux que les coûts relatifs aux biens de remplacement.

Etant donné que l'acquéreur n'a payé pour deux prestations que la contre-prestation facturée initialement, seule cette contre-prestation peut servir de base de calcul de l'impôt pour les deux prestations (biens initiaux + biens de remplacement). Si on imposait les coûts relatifs aux biens de remplacement envoyés à titre de conciliation sans qu'une contre-prestation supplémentaire soit facturée, il faudrait déduire les coûts relatifs aux biens de remplacement de la contre-prestation due pour les biens initiaux et imposée au moment de l'importation de ces derniers (remboursement de l'impôt sur les importations fondée sur l'art. 59, al. 1, LTVA en raison de la diminution de la contre-prestation fondée sur l'art. 54, al. 2, LTVA). A des fins de simplification, on n'impose pas les coûts relatifs aux biens de remplacement et la contre-prestation imposée initialement reste inchangée. La décision de ne pas imposer ces coûts n'est en principe pas prise au moment de l'importation des biens, mais par la voie du remboursement (ch. 23.3). L'exonération de l'impôt peut toutefois être accordée déjà au moment de l'importation si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- il est prouvé que les biens défectueux ou endommagés ont été exportés pour être réparés sous garantie. La satisfaction de cette condition doit être attestée au moyen de documents pertinents (décision de taxation à l'exportation, lettre de voiture, etc.);
- des biens de remplacement ont été importés en lieu et place des biens réparés;

³⁷ Voir règlement 69-03

- il est prouvé que les biens de remplacement sont remis à titre de conciliation sans entraîner la facturation d'une contre-prestation supplémentaire (remplacement gratuit à titre de conciliation);
- les biens de remplacement reviennent à l'expéditeur qui a exporté les biens défectueux resp. endommagés afin que ces derniers soient réparés; et
- au moment de l'exportation des biens défectueux resp. endommagés, l'impôt sur les importations n'a pas été remboursé (art. 60LTVA).

Si ces conditions sont simultanément remplies, il faut indiquer «0» comme valeur TVA et demander l'importation en franchise d'impôt dans la déclaration en douane. Il faut en outre y indiquer:

- que les biens sont importés en tant que remplacement gratuit à titre de conciliation; et
- qu'ils reviennent à l'expéditeur initial.

24 Assortiments et combinaisons de biens en franchise d'impôt et soumis à l'impôt

Si des biens sont importés sous forme d'assortiment ou de combinaison et que les éléments de l'assortiment ou de la combinaison sont composés de biens en franchise d'impôt et de biens soumis à l'impôt (également soumis à des taux de TVA différents), il s'agit de considérer les chiffres du règlement 69-01:

- Prestation globale (règlement 69-01, ch. 5.4.1)
- Prestation principale et prestation accessoire (règlement 69-01, ch. 5.4.2)
- Combinaison de biens (règlement 69-01, ch. 5.4.3)
- Aperçu prestation globale, principale et accessoire ainsi que combinaison de prestations (règlement 69-01, ch. 5.4.4)