

Impôt sur les importations grevant les œuvres d'art

Edition 2022

Valable dès le 1^{er} janvier 2022

Editeur:
Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF
Domaine de direction Bases
Actes législatifs autres que douaniers
3003 Berne

E-mail: nze@bazg.admin.ch
Internet: www.bazg.admin.ch/



TABLE DES MATIÈRES

1	Remarques préliminaires	3
2	Procédure de placement sous régime douanier	3
2.1	Déclaration en vue du placement sous régime douanier.....	3
2.2	Placement sous régime douanier à l'importation	3
2.3	Placement sous régime douanier à l'exportation	4
3	Répercussions de l'accord UNESCO	4
3.1	Droits de douane à l'importation	4
3.2	Impôt sur les importations	4
4	Détermination de l'impôt sur les importations	4
5	Objet de l'impôt sur les importations	4
6	Exonération de l'impôt sur les importations; importation d'œuvres d'art par des artistes-peintres et sculpteurs	5
6.1	Base juridique	5
6.2	Œuvres d'art	5
6.3	Artiste-peintre et sculpteur.....	5
6.4	Œuvre d'art créée personnellement	6
6.5	Introduite sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part.....	6
6.5.1	En général	6
6.5.2	L'artiste-peintre ou le sculpteur a vendu l'œuvre d'art, et il existe par conséquent un contrat de vente au moment de l'importation de l'œuvre.....	6
6.5.3	L'œuvre d'art n'est pas vendue et appartient donc encore à l'artiste-peintre ou au sculpteur au moment de l'importation.....	7
6.6	Contre-prestation pour les travaux exécutés à l'étranger sur des œuvres d'art d'artistes-peintres ou de sculpteurs sur mandat de leur part	8
6.7	Documentation.....	9
6.8	Vue d'ensemble des œuvres d'art exonérées d'impôt.....	9
6.9	Vue d'ensemble des œuvres d'art imposables.....	11
7	Objets d'art et d'exposition pour les musées.....	12
8	Etudes et œuvres réalisées par des artistes ayant leur domicile sur le territoire suisse	12
9	Œuvres d'art exportées selon le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif.....	13
10	Œuvres d'art placées sous le régime douanier de l'exportation en vue d'un perfectionnement à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise.....	13
11	Œuvres d'art placées sous le régime douanier de l'exportation, puis réimportées (biens indigènes en retour).....	13
12	Œuvres d'art importées sous le régime douanier de l'admission temporaire	14
13	Calcul de l'impôt sur les importations	14
14	Débiteur de l'impôt sur les importations	14
15	Remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation de l'œuvre d'art.....	15

1 Remarques préliminaires

La présente publication traite de manière approfondie des particularités fiscales résultant de l'introduction d'œuvres d'art sur le territoire suisse. Elle contient donc les dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (impôt sur les importations) grevant l'importation d'œuvres d'art. En outre, elle traite de quelques aspects de droit douanier importants lors de cette imposition.

Les bases légales applicables à la perception de l'impôt sur les importations figurent dans la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), et la procédure douanière est réglée dans la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0).

Par souci de lisibilité, la présente publication ne mentionne pas systématiquement les formes féminine et masculine désignant des personnes. Le genre masculin s'applique indifféremment aux personnes des deux sexes.

Pour les taux d'imposition actuellement en vigueur, voir l'art. 55 LTVA.

2 Procédure de placement sous régime douanier

2.1 Déclaration en vue du placement sous régime douanier

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

Le placement sous régime douanier ne peut en principe être effectué que durant les heures d'ouverture pour les marchandises de commerce. Ces heures varient d'un bureau de douane à l'autre. Les renseignements relatifs à cette question peuvent être obtenus auprès du bureau de douane d'entrée ou de sortie compétent. Les heures d'ouverture sont également publiées sur www.bazg.admin.ch/.

En outre, les dispositions de la loi sur le transfert des biens culturels doivent être respectées. Des informations à ce sujet figurent sur www.bak.admin.ch (Patrimoine culturel → Transfert des biens culturels).

2.2 Placement sous régime douanier à l'importation

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

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

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

Lorsqu'un importateur demande à un tiers d'introduire le bien sur le territoire suisse, il ne peut être certain que le placement sous régime douanier sera effectué correctement que s'il donne à la personne assujettie à l'obligation de déclarer des instructions précises et lui transmet préalablement les justificatifs nécessaires (factures, contrats, etc.).

La déclaration en douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer. Il incombe à l'importateur de faire en sorte que la personne assujettie à l'obligation de déclarer choisisse la taxation qui entraîne les charges financières les plus faibles.

2.3 Placement sous régime douanier à l'exportation

Si un bien provenant du territoire suisse est acheminé à l'étranger, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit déclarer le bien en vue du placement sous régime douanier. Selon la destination douanière, le bien peut, par exemple, être placé sous l'un des régimes douaniers suivants:

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

Des informations complémentaires sur la procédure douanière figurent sur le site Internet: www.bazg.admin.ch.

3 Répercussions de l'accord UNESCO

3.1 Droits de douane à l'importation

D'après l'annexe B de l'accord UNESCO (RS 0.631.145.141), les œuvres d'art et les objets de collection de caractère éducatif, scientifique ou culturel sont exonérés de droits de douane s'il s'agit de produits d'un Etat contractant.

Les autres œuvres d'art sont soumises aux droits de douanes à l'importation définis dans le tarif des douanes d'usage suisse. Ceux-ci sont calculés d'après le poids brut et les taux correspondants des numéros du tarif des douanes d'usage suisse dans lesquels les œuvres d'art sont classées. Les taux des droits de douane varient en fonction de la nature des œuvres. Même si l'importation n'est pas entièrement exonérée des droits précités, la charge douanière ne représente en général qu'une infime partie de la valeur de l'œuvre d'art. Il est possible d'accéder au tarif des douanes d'usage suisse sur www.tares.admin.ch.

3.2 Impôt sur les importations

L'accord UNESCO n'empêche pas un Etat contractant de percevoir d'autres redevances sur les biens importés. Celles-ci ne doivent pas être plus élevées que celles qui grèvent directement ou indirectement des produits indigènes similaires. De tels produits sont soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'impôt sur les importations peut donc également être prélevé sur les œuvres d'art admises en franchise de droits de douane en vertu de l'accord UNESCO.

4 Détermination de l'impôt sur les importations

La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que la LTVA ne contienne pas ses propres dispositions (art. 50 LTVA). La LTVA ne réglementant pas la procédure douanière, ce sont les dispositions en matière de procédure figurant dans la législation douanière (ch. 2) qui s'y appliquent.

5 Objet de l'impôt sur les importations

L'objet de l'impôt est l'importation d'un bien sur le territoire suisse, c'est-à-dire le déplacement physique, sur le territoire suisse, d'un bien à travers la frontière douanière (art. 52 LTVA). Le fait constitutif de l'imposition, à savoir l'importation, ne présuppose pas de transaction préalable entre les parties. Il est aussi réalisé lorsqu'un expéditeur étranger amène un bien à travers la frontière douanière pour le vendre sur le territoire suisse. C'est également le cas lorsqu'un bien est remis à un importateur sans que celui-ci doive payer pour cela une contre-prestation.

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

L'introduction d'œuvres d'art sur le territoire suisse est par conséquent soumise à l'impôt sur les importations si aucune exonération fiscale n'est prévue (ch. 6 à 12).

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

6.1 Base juridique

Est exonérée de l'impôt sur les importations, en vertu de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA, l'importation d'un bien

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

Pour une exonération, ces trois conditions doivent être simultanément remplies.

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

6.2 Œuvres d'art

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

Une œuvre d'art doit consister en une création artistique inédite, c'est-à-dire présenter le caractère d'une œuvre originale. Un article produit en série tel qu'un travail réalisé sur mandat sur la base d'une photographie ou avec des moyens techniques n'en fait donc pas partie. 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'est-à-dire exclusivement destinée ou propre à être contemplée (par ex. tableaux, peintures, sculptures, œuvres plastiques, statues et compositions picturales décoratives).

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

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

6.3 Artiste-peintre et sculpteur

Seules sont exonérées de l'impôt sur les importations les œuvres d'art d'artistes-peintres et de sculpteurs.

- Artiste-peintre

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

- **Sculpteur**

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

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

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

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

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

6.4 Œuvre d'art créée personnellement

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

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

6.5.1 En général

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

A cet égard, il faut distinguer entre les œuvres d'art qui, au moment de l'importation, sont vendues (ch. 6.5.2) et celles qui ne le sont pas encore (ch. 6.5.3).

6.5.2 L'artiste-peintre ou le sculpteur a vendu l'œuvre d'art, et il existe par conséquent un contrat de vente au moment de l'importation de l'œuvre

- L'œuvre d'art est réputée introduite sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur transporte personnellement l'œuvre d'art chez l'acheteur sur le territoire suisse.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur charge un transitaire ou un transporteur de transporter l'œuvre d'art chez l'acheteur sur le territoire suisse.

Si l'artiste-peintre ou le sculpteur n'introduit pas personnellement l'œuvre d'art sur le territoire suisse, il faut prouver au bureau de douane d'entrée à l'aide de l'ordre d'expédition ou de transport

ou d'autres pièces appropriées que cette œuvre est introduite sur le territoire suisse sur mandat de l'artiste (ch. 6.7).

- L'œuvre d'art n'est pas réputée introduite sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:
 - L'acheteur va chercher l'œuvre d'art chez l'artiste-peintre ou le sculpteur et l'introduit lui-même sur le territoire suisse.
 - L'acheteur charge un tiers (par ex. un transitaire) d'aller chercher l'œuvre d'art chez l'artiste-peintre ou le sculpteur, puis de l'introduire sur le territoire suisse.
 - Sur mandat de l'acheteur, l'artiste-peintre ou le sculpteur achemine l'œuvre d'art chez un tiers sur le territoire suisse (le pouvoir de disposer économiquement de l'œuvre d'art a été transféré 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).
 - Sur mandat de l'acheteur, l'artiste-peintre ou le sculpteur fait parvenir l'œuvre d'art à un tiers sur le territoire suisse (l'importation de l'œuvre d'art n'est pas effectuée à l'initiative de l'artiste-peintre ou du sculpteur, mais de l'acheteur).
 - L'œuvre d'art n'est pas introduite sur le territoire suisse par l'artiste lui-même ou sur mandat de sa part, mais par une personne morale (par ex. Sàrl, SA, Ltd) ou un tiers mandaté par cette dernière.

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

- L'œuvre d'art est réputée introduite sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part dans les cas suivants:
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur remet l'œuvre d'art en commission à un commissionnaire sur le territoire suisse (galerie, marchand d'art, etc.). Le commissionnaire tente de la vendre.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur remet l'œuvre d'art à un marchand d'art ou à un particulier sur le territoire suisse pour examen en vue d'un éventuel achat.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur charge une agence artistique, un marchand d'art, une galerie, etc. sur le territoire suisse de vendre l'œuvre d'art au nom et pour le compte de l'artiste.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur remet l'œuvre d'art à un musée, à une association culturelle ou à un autre exposant sur le territoire suisse aux fins d'exposition, sans que l'œuvre soit proposée à la vente.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur introduit lui-même l'œuvre d'art sur le territoire suisse ou charge un tiers de l'y introduire à des fins d'entreposage, de vente, d'exposition, d'usage en propre ou de remise gratuite. Si le tiers a son domicile à l'étranger, il lui est interdit de participer financièrement à un éventuel produit de la vente.
 - L'artiste-peintre ou le sculpteur charge une galerie étrangère d'expédier à une galerie sur 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-peintre ou au sculpteur sur le territoire suisse.

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

- L'œuvre d'art est introduite sur le territoire suisse par une personne morale (par ex. Sàrl, SA, Ltd) ou un tiers mandaté par cette dernière.
- Un commissionnaire étranger transporte lui-même l'œuvre d'art sur le territoire suisse ou charge un transitaire ou un transporteur de l'introduire sur le territoire suisse pour l'y exposer et la vendre (par ex. à une foire d'art).

Il faut en principe toujours procéder de l'idée que l'on est en présence 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-peintre ou le sculpteur ou charge un tiers d'aller la chercher chez l'artiste-peintre ou le sculpteur. En pareil cas, une exonération de l'impôt sur les importations est exclue même si l'artiste-peintre ou le sculpteur atteste par écrit que l'œuvre est introduite sur le territoire suisse sur mandat de sa part.

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

- Un commissionnaire 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-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part lorsque l'artiste-peintre ou le sculpteur est l'associé du commissionnaire étranger.
- Un commerçant 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-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part lorsque l'artiste-peintre ou le sculpteur est l'associé de l'entreprise de commerce étrangère.
- Une galerie étrangère 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-peintre ou le sculpteur à l'étranger et la galerie étrangère.

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

Même si les conditions de l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA pour une exonération de l'impôt sur les importations sont satisfaites, la contre-prestation pour les travaux que l'artiste-peintre ou le sculpteur a fait exécuter à l'étranger par des tiers sur son œuvre d'art est soumise à l'impôt sur les importations (art. 54, al. 1, let. c, LTVA). Exemples: contre-prestation pour le coulage de sculptures, pour l'ouvraison de blocs de marbre, pour l'encadrement de tableaux ou pour la gravure sur bois par des tiers.

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

6.7 Documentation

Conjointement avec la demande d'exonération de l'impôt sur les importations, il y a lieu de remettre au bureau de douane une liste contenant les indications suivantes:

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

Si l'artiste-peintre ou le sculpteur 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-peintre ou le sculpteur qui fait introduire ses œuvres d'art sur le territoire suisse (voir ch. 6.5). Peuvent servir de justificatifs adéquats à cet effet des factures d'expédition, ordres de transport, arrangements écrits avec le destinataire, etc.

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

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

- Peintures, dessins et autres images réalisées avec les moyens d'un artiste-peintre (voir ch. 6.3)
- 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 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 la prescription en matière d'exonération pour autant qu'elles présentent les caractéristiques d'une œuvre originale conçue de manière artistique et à titre individuel. Il faut partir de l'idée que cette condition est satisfaite si elles sont signées et numérotées par l'artiste-peintre ou le sculpteur, et si les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- elles ont été tirées en nombre limité;
- 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 encore réputées œuvres d'art au sens de la prescription en matière d'exonération dans la mesure où elles ont été tirées en nombre limité et sont signées et numérotées par l'artiste.

- Reproductions de chefs-d'œuvre

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

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

- Sculptures, œuvres plastiques et installations d'art réalisées avec les moyens d'un sculpteur (voir ch. 6.3)

- Collages qui forment une image grâce au collage de divers matériaux tels que papier (même imprimé), tapisserie, étoffe, gaze et qui constituent une œuvre originale créée de manière artistique

- Les 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 si
- les fontes de sculptures ont été fabriquées sous la surveillance de l'artiste et en nombre limité.

- 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 tiers, l'importation d'une œuvre d'art créée personnellement par un artiste-peintre ou un sculpteur est exonérée de l'impôt sur les importations si les conditions citées au ch. 6.1 sont remplies.

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

Si l'artiste-peintre ou le sculpteur importe un bien qu'il n'a pas 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.

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. Exemple: bloc de granit travaillé à l'étranger par un sculpteur qui l'introduit sur le territoire suisse pour parachèvement d'une sculpture.

Les biens non confectionnés avec les moyens d'un artiste-peintre ou d'un sculpteur que l'artiste-peintre ou le sculpteur importe pour réaliser une œuvre d'art ne sont pas des œuvres d'art et sont soumis à l'impôt sur les importations (par ex. bloc de marbre brut, bloc de fer coulé, plaque de fer laminée, miroir, lampe, toile ou peinture).

6.9 Vue d'ensemble des œuvres d'art imposables

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

- Les objets d'art qui ne remplissent pas une ou plusieurs des conditions énumérées au ch. 6.1
- Les matières premières pour la création d'œuvres d'art

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

Si la matière première est introduite sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou par un tiers sur mandat de sa part et que l'œuvre d'art soit créée par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou par un tiers sous sa surveillance, l'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation au lieu de destination sur territoire suisse que l'artiste-peintre ou le sculpteur a payée pour la matière première. Il faut ajouter à la contre-prestation le coût des prestations qu'un tiers a fournies sur mandat de l'artiste (par ex. montage sur le territoire suisse) pour autant que ce coût ne soit pas déjà inclus dans la contre-prestation ou n'ait pas déjà fait l'objet d'une imposition sur le territoire suisse. En revanche, la contre-prestation pour l'idée artistique et pour les travaux exécutés sur le territoire suisse par l'artiste lui-même n'est pas imposable.

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

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

L'impôt sur les importations est calculé en pareils cas sur la contre-prestation que le mandant suisse doit payer à l'artiste-peintre ou au sculpteur en vertu du contrat de vente. La contre-prestation pour le projet artistique fourni sur la base d'un acte juridique autonome n'est pas imposable.

- 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 sculptures dont le nombre n'est pas limité
- Les œuvres graphiques en tirage non limité
- 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 de la technique dite impression intaglio, c'est-à-dire 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 réalisées par des artistes autres que les artistes-peintres et les sculpteurs (par ex. photographes, cinéastes, architectes, vidéastes, couturiers)

Exemples: œuvres élaborées par procédés photographiques (exposition, surexposition multiple, retouchage), œuvres réalisées par ordinateur, œuvres filmiques et audiovisuelles, patchworks, travaux textiles et tapisseries conçus de manière artistiques.

- Les manuscrits, livres d'art, cartables d'art contenant des feuilles de texte et/ou d'œuvres graphiques imprimées
- Les objets à buts publicitaires tels qu'affiches, cartes, décorations
- Les dessins techniques, plans de construction et autres plans et dessins

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

L'importation d'un objet d'art ou d'exposition pour les musées est exonérée de l'impôt sur les importations (art. 53, al. 1, let. d, LTVA en relation avec art. 8, al. 2, let. g, de la loi sur les douanes et art. 20 de l'ordonnance sur les douanes). La condition est que cet objet soit importé par le musée lui-même ou directement pour celui-ci et qu'il ne soit pas remis ultérieurement à un tiers. La franchise est limitée aux musées ouverts au public. Sont assimilés aux musées:

- les parcs, places et voies de circulation publics;
- les bâtiments et installations appartenant à des institutions de droit public et
- les bâtiments et installations privés dans la mesure où ils sont accessibles de façon générale et ne servent pas à des fins commerciales.

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

La demande d'exonération doit être présentée avant l'importation de l'objet d'art ou d'exposition, au moyen du formulaire 11.32, à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel le musée se situe.

S'il prévoit d'utiliser plus tard et à d'autres fins un objet d'art ou d'exposition importé en franchise d'impôt, le musée doit requérir au préalable une autorisation de la direction d'arrondissement des douanes qui a permis l'importation en franchise. Le musée doit s'acquitter a posteriori de l'impôt sur les importations calculé d'après le taux d'imposition et la base de calcul valables au moment de la modification de l'usage de l'objet.

8 Etudes et œuvres réalisées par des artistes ayant leur domicile sur le territoire suisse

L'importation d'œuvres originales réalisées par un artiste ayant son domicile sur le territoire suisse pendant un séjour d'études temporaire à l'étranger est exonérée de l'impôt sur les importations (art. 53, al. 1, let. d, LTVA en relation avec art. 8, al. 2, let. i, de la loi sur les douanes et art. 22 de l'ordonnance sur les douanes) à condition que ces travaux soient 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.

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

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

La demande d'exonération doit être présentée avant l'importation à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel l'importation a lieu. Les bureaux de douane peuvent accorder la franchise douanière pour les travaux que l'artiste importe personnellement.

9 Œuvres d'art exportées selon le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif

La réimportation d'œuvres d'art qui ont été placées lors de l'exportation sous le régime douanier de l'admission temporaire ou du perfectionnement passif à façon est exonérée de l'impôt sur les importations, à condition que ces œuvres retournent à l'expéditeur sur le territoire suisse et que le régime douanier correspondant soit apuré lors de la réimportation. En revanche, la contre-prestation due pour les travaux (par ex. restauration, encadrement, etc.) exécutés à l'étranger sur les œuvres d'art (art. 54, al. 1, let. e, LTVA) n'est pas exonérée. 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 suisse doivent être intégrés dans la contre-prestation s'ils n'y sont pas déjà inclus.

Des informations sur le régime douanier de l'admission temporaire figurent à l'adresse: www.bazg.admin.ch (Infos pour entreprises → Déclarer des marchandises → Exportation de Suisse → Exportation temporaire)

Pour des informations sur le régime douanier du perfectionnement passif: www.bazg.admin.ch (Infos pour entreprises → Exonérations, allègements, préférences tarifaires et contributions à l'exportation → Exportation de Suisse → Trafic de perfectionnement passif)

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

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

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

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

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

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

- le bien retourne en l'état à l'expéditeur initial sur le territoire suisse.

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

Davantage d'informations à ce sujet figurent dans la publication 18.85 «Traitement douanier et fiscal de marchandises indigènes en retour»: www.bazg.admin.ch (Documentation → Formulaire, notices et publications → Taxe sur la valeur ajoutée)

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

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

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

Si le régime douanier de l'admission temporaire n'est pas apuré, l'impôt sur les importations garanti lors de l'importation est exigible.

Des informations sur le régime douanier de l'admission temporaire figurent à l'adresse: www.bazg.admin.ch (Infos pour entreprises → Déclarer des marchandises → Importation en Suisse → Importation temporaire)

13 Calcul de l'impôt sur les importations

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

Dans le cas des œuvres d'art, l'impôt sur les importations est calculé au taux normal mentionné à l'art. 55 LTVA. Il est perçu sur

- la contre-prestation que l'importateur verse ou doit verser quand les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission. Fait partie de la contre-prestation tout ce que l'importateur ou un tiers à sa place doit payer en échange du bien;
- la valeur marchande dans les autres cas. Est considéré comme valeur marchande tout ce que l'importateur devrait payer pour les œuvres d'art au stade de l'importation à un fournisseur au moment de la naissance de la dette fiscale, dans des conditions de libre concurrence.

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

- les impôts, droits de douane et autres taxes dus hors du pays d'importation et lors de l'importation, à l'exception de l'impôt sur les importations lui-même;
- les frais de transport ou d'expédition et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse auquel les œuvres d'art doivent être transportées au moment de la naissance de la dette fiscale.

14 Débiteur de l'impôt sur les importations

Est débiteur de l'impôt sur les importations celui qui, en vertu de l'art. 70, al. 2 et 3, de la loi sur les douanes, est le débiteur de la dette douanière. Le cercle de ces personnes est relativement étendu: est assujettie à l'impôt sur les importations toute personne transportant ou faisant transporter un bien à travers la frontière, tenue ou chargée d'établir une déclaration en douane ou pour le compte de laquelle un bien est importé.

Pour l'assujettissement au paiement de l'impôt, il est sans importance que le débiteur de l'impôt sur les importations soit fournisseur, importateur, commerçant, consommateur ou propriétaire du bien importé, et qu'il soit ou non inscrit au registre des assujettis à la TVA. Les débiteurs répondent

solidairement de l'impôt sur les importations dû. Les recours entre eux sont régis par le droit civil. La désignation du débiteur qui doit s'acquitter au final de la charge fiscale est une affaire de droit civil entre les personnes concernées.

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

Au sens de l'art. 60, al. 1, LTVA, un remboursement de l'impôt sur les importations pour cause de réexportation de l'œuvre d'art n'est possible que si l'importateur de l'époque ne pouvait pas déduire l'intégralité de l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable dans son décompte périodique avec l'Administration fédérale des contributions ou l'Administration des contributions de la Principauté de Liechtenstein.

Si les conditions pour la déduction intégrale de l'impôt préalable ne sont pas remplies, l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières rembourse l'impôt sur les importations sur demande, pour autant que les conditions suivantes soient simultanément remplies:

- l'œuvre d'art non modifiée est réexportée sans avoir été préalablement remise à un tiers dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison sur le territoire suisse et sans avoir été utilisée auparavant (art. 60, al. 1, let. a, LTVA)

ou

l'œuvre d'art a été utilisée sur le territoire suisse, mais est réexportée en raison de l'annulation de la livraison qui a conduit à l'époque à l'importation; dans ce cas, le remboursement ne comprend pas l'impôt calculé sur la contre-prestation due pour l'utilisation de l'œuvre d'art ou sur la perte de valeur subie du fait de son utilisation (art. 60, al. 1, let. b, LTVA);

- le bien est réexporté dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle l'impôt sur les importations a été perçu (art. 60, al. 2, let. a, LTVA);
- il est prouvé que le bien réexporté est celui qui avait été importé (art. 60, al. 2, let. b, LTVA);
- la demande de remboursement de l'impôt sur les importations est présentée par écrit lors de la déclaration pour le régime de l'exportation ou, dans les 60 jours qui suivent l'établissement du document d'exportation, à la direction des douanes de l'arrondissement dans lequel la réexportation a eu lieu (art. 60, al. 4, LTVA).

Davantage d'informations à ce sujet figurent dans la publication 18.86 «Remboursement des redevances d'entrée du fait de la réexportation»: www.bazg.admin.ch (Documentation → Formulaire, notices et publications → Taxe sur la valeur ajoutée)