

L'art et l'optimisation fiscale

On parle d'optimisation car il ne s'agit pas toujours de mécanismes de défiscalisation. Il convient de distinguer l'acquisition (I.) et la location (II.) d'œuvres d'art.

I. – L'ACQUISITION D'ŒUVRES D'ART

Tout dépend qui achète : une entreprise (A.) ou un particulier (B.)

A. – L'acquéreur est une entreprise

Plusieurs avantages fiscaux sont offerts aux entreprises qui investissent dans l'art.

1) Déduction fiscale (véritable défiscalisation !)

Présentation générale du dispositif :

L'article 238 bis AB du code général des impôts institue une déduction spéciale en faveur des entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants pour les exposer au public. Elles peuvent déduire de leur résultat imposable le prix d'acquisition de l'œuvre par fractions égales sur une période de cinq ans.

Plus précisément, les entreprises qui acquièrent des œuvres originales d'artistes vivants peuvent déduire de leur résultat imposable de l'année d'acquisition et des quatre années suivantes le coût d'acquisition de ces œuvres, par fractions égales, dans la limite de 0,5% du chiffre d'affaires annuel et à condition d'exposer les œuvres dans un lieu accessible au public ou aux salariés.

Détail du dispositif :

LES CONDITIONS

1 - Les entreprises concernées :

Sont concernées les sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés ainsi que celles relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle de l'entreprise.

Les négociants en œuvres d'art ne peuvent pas bénéficier du dispositif dans la mesure où la déduction spéciale porte sur des immobilisations inscrites à l'actif du bilan et non pas sur des biens figurant dans les stocks. De même, sont exclues du dispositif les entreprises qui n'ont pas la faculté de créer une déduction spéciale telles les professions libérales.

2 - Les œuvres concernées :

Seules sont susceptibles d'ouvrir droit à déduction les œuvres originales d'artistes vivants au moment de l'achat de l'œuvre. Ces œuvres sont définies avec précision dans la documentation de base 3 K 112 du 15 août 1995. Mais elle ne présente pas d'intérêt particulier pour les tableaux qui entrent de toute façon dans le dispositif.

3 – Exposition au public :

L'application de la déduction est subordonnée à la condition essentielle de l'exposition à titre gratuit dans un lieu accessible au public ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux, durant la totalité de la période de déduction. Cette exposition gratuite est la contrepartie essentielle et obligatoire de

l'avantage fiscal accordé à l'entreprise par l'Etat.

Jusqu'en 2005, l'exposition devait être faite dans un lieu accessible au public et l'entreprise devait informer le public du lieu d'exposition de la possibilité d'y accéder. L'instruction fiscale 4 C-5-04 n° 105 du 13 juillet 2004 indiquait alors que cette exposition pouvait être réalisée :

- dans les locaux de l'entreprise ou lors de manifestations organisées par elle ou par un tiers (un musée, une collectivité territoriale ou un établissement public auquel le bien aura été confié : cf. ci-après). Dans ce cas, le bien doit être situé dans un lieu effectivement accessible au public. L'œuvre ne doit donc pas être placée dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes. Tel serait le cas notamment si le bien était situé dans un bureau personnel, dans une résidence personnelle, ou si le lieu d'exposition était réservé aux seuls clients et/ou aux seuls salariés de l'entreprise ou à une partie d'entre eux. Une entreprise qui exposerait l'œuvre dans un lieu accessible aux seuls clients et salariés de l'entreprise et également au profit d'un public plus large, à l'occasion d'une manifestation annuelle ponctuelle, ne pourrait bénéficier de la déduction fiscale susvisée dans la mesure où l'œuvre n'est exposée que ponctuellement au profit d'un public large, et non pendant toute la période de cinq ans ;

Ainsi, le bureau du président-directeur général ne peut être considéré comme un lieu accessible au public (CAA Douai, 22 juill. 2003, n°00DA00938, SA Félix Sdez).

En février 2005, le ministre du Budget apportait un premier assouplissement pour les œuvres d'une valeur inférieure à 5 000 € HT en acceptant que la condition d'exposition au public soit réputée satisfaite dès lors que l'œuvre était présentée dans un lieu « accessible aux clients et/ ou aux salariés de l'entreprise, à l'exclusion des bureaux des personnels ».

Ces dispositions étant considérées encore trop restrictives par les entreprises, l'article 238 bis AB du CGI a été modifié (L. fin. rect. 2005, n°2005-1720, 30 déc. 2005, JO 31 déc., art. 70).

Désormais, l'œuvre peut être exposée dans un lieu accessible au public ou aux seuls salariés, à l'exception de leurs bureaux. Ainsi les œuvres peuvent être présentées dans des salles d'accueil, de réunions, des halls, des restaurants d'entreprises, des couloirs, des cafétérias, des centres de documentation... mais pas dans un bureau personnel ni, a fortiori, dans une résidence personnelle.

4 – Inscriptions en compte

a) Les entreprises doivent inscrire les œuvres d'art à un compte d'actif immobilisé. La déduction spéciale est en effet réservée aux œuvres d'art qui ont le caractère d'immobilisations et qui sont enregistrées en tant que telles à l'actif du bilan.

→ Les œuvres achetées en vue de la revente et qui figurent à ce titre parmi les stocks de l'entreprise (stocks des négociants et plus généralement stocks des entreprises qui interviennent dans les transactions portant sur des œuvres d'art) n'ouvrent pas droit à déduction (*Instr. 26 févr. 1988, § 122 ; Doc. adm. DGI, préc., § 5*).

b) Une somme correspondant à la déduction opérée doit être inscrite à un compte de réserve spéciale figurant au passif du bilan de l'entreprise. La déduction spéciale est subordonnée à cette inscription. Celle-ci doit intervenir au plus tard à la clôture de l'exercice qui suit celui au cours duquel la déduction est pratiquée. Une ligne spéciale est prévue à cet effet sur les imprimés concernés.

Les sommes inscrites au compte de réserve doivent être ventilées suivant l'exercice de leur déduction, sur un document joint à la déclaration de résultat (*Instr. 26 févr. 1988, § 129 ; Doc. adm. DGI 4*

LA DEDUCTION

1 – Prix de base

La base de la déduction est constituée par le prix de revient de l'œuvre : valeur d'achat augmentée des frais accessoires tels que les frais de transport, à l'exclusion des commissions versées aux intermédiaires, et diminuée de la TVA récupérable (cf. documentation de base 4 C 753 du 30 octobre 1997 n°1). Les frais supportés lors de l'acquisition de l'œuvre d'art, qui ne sont pas inclus dans le prix de revient, telles que les commissions versées aux intermédiaires, sont immédiatement déductibles.

2 – Montant de la déduction

La déduction est pratiquée par fractions égales sur l'exercice d'acquisition de l'œuvre et sur les quatre années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos. Si l'acquisition intervient en cours d'année, la déduction n'est pas réduite « prorata temporis ». Autrement dit, quelle que soit la date d'acquisition, il est possible de déduire 1/5^e du prix d'acquisition du résultat imposable de l'exercice en cours.

La déduction est pratiquée de façon extra-comptable et prend la forme de **l'inscription** d'une somme équivalente à un **compte de réserve spéciale** au passif du bilan de l'entreprise

3 – Plafond de la déduction

La déduction est soumise à un double plafond.

→ Le montant de la déduction annuelle ne peut **pas dépasser** le plafond de **5 %** ou 0,5% **du chiffre d'affaires hors taxes** car cette disposition prend place dans le dispositif d'encadrement général du mécénat d'entreprise (cf. *infra*). Toute déduction non effectuée en raison de cette limitation est définitivement perdue.

→ La déduction est également minorée du total des déductions réalisées au titre du mécénat d'entreprise mentionnées à l'article 238 bis AA du Code général des impôts (dons aux œuvres, aux fondations, aux organismes d'intérêt général...). L'idée générale est que l'entreprise ne peut cumuler ces avantages fiscaux que dans la limite de 5 % ou 0,5% du chiffre d'affaires annuel.

4 – Perte de la déduction (attention danger !)

En cas de changement d'affectation (l'œuvre n'est plus exposée au public) ou de cession de l'œuvre dans le délai de cinq ans, les avantages fiscaux sont perdus et le montant des déductions opérées doit être réintégré dans le résultat imposable.

Plus précisément, les sommes inscrites à la réserve spéciale qui correspondent aux déductions pratiquées, sont immédiatement réintégrées de façon extra-comptable dans les bénéfices imposables au taux de droit commun en cas de changement d'affectation ou de cession de l'œuvre ou de prélèvement sur le compte de réserve.

Changement d'affectation de l'œuvre - Il convient d'entendre par changement d'affectation le fait de cesser d'exposer l'œuvre au public.

Cession de l'œuvre - Il s'agit de toute opération ayant pour effet de faire sortir le bien de l'actif immobilisé (vente du bien ou opérations assimilées). Dans ce cas, le cessionnaire peut bénéficier des dispositions de l'article 238 *bis* AB si l'artiste est vivant au moment de l'opération et s'il satisfait par

ailleurs à l'ensemble des conditions prévues à cet article (*Instr. 26 févr. 1988, § 131 ; Doc. adm. 4 C-754, § 3, 30 oct. 1997*).

Prélèvement sur la réserve spéciale - Le prélèvement de tout ou partie des sommes affectées au compte de réserve spéciale entraîne une réintégration des sommes prélevées dans les bénéfices imposables (*Instr. 26 févr. 1988, § 131 ; Doc. adm. DGI, préc., § 4*).

EXEMPLES

Ex 1 : Une entreprise acquiert le 3 novembre au cours de son exercice clos le 31 décembre 2012 un tableau auprès d'un artiste vivant pour un montant de 28 000 €.

Elle pourra déduire sur les exercices 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016 la somme de 5 600 €, dans la limite de 5‰ de son chiffre d'affaires, sous réserve de l'exposition de cette œuvre pendant la même période, soit de 2012 à 2016.

Ex 2 : Une entreprise réalisant un chiffre d'affaires annuel de 200 000 euros souhaite défiscaliser dans l'art. Le dispositif de l'art. 238 bis AB du CGI lui permet de déduire jusqu'à 1000 euros par an de son résultat imposable ($200\,000 \times 5\text{‰}$).

→ Si elle acquiert une œuvre d'art à 5000 euros, elle pourra défiscaliser intégralement par fraction de 1000 euros par an. Ainsi, avec un résultat imposable de 10 000 euros par an, l'entreprise déduira 1000 euros et ne paiera l'impôt que sur 9000 euros. Si l'entreprise est assujettie à l'impôt sur les sociétés au taux normal de 33,33%, son économie d'impôt annuelle est de 333,33 euros, soit 1666 euros en cinq ans.

→ Si elle acquiert une œuvre d'art à 7500 euros, elle ne pourra pas défiscaliser intégralement son prix d'acquisition, soit 1500 par an, mais seulement 1000 euros par an. Les 500 euros excédant le plafond ne seront pas défiscalisables, à moins que l'entreprise augmente son chiffre d'affaires au cours des années suivantes.

→ Si elle acquiert une œuvre d'art à 2000 euros, elle pourra déduire intégralement le prix de l'œuvre de son résultat imposable sur cinq ans et pourra encore investir 3000 euros intégralement déductibles au cours des quatre prochaines années.

REFERENCES :

Article 238 bis AB du CGI :

"Les entreprises qui achètent, à compter du 1er janvier 2002, des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé peuvent déduire du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition.

La déduction ainsi effectuée au titre de chaque exercice, ne peut excéder la limite mentionnée au premier alinéa du 1 de l'article 238 bis, minorée du total des versements mentionnés au même article.

Pour bénéficier de la déduction prévue au premier alinéa, l'entreprise doit exposer dans un lieu accessible au public ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux, le bien qu'elle a acquis pour la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

Sont également admises en déduction dans les conditions prévues au premier alinéa les sommes correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique. Pour bénéficier de la déduction, l'entreprise doit s'engager à prêter ces instruments à titre gratuit aux artistes- interprètes qui en font la demande.

L'entreprise doit inscrire à un compte de réserve spéciale au passif du bilan une somme égale à la déduction opérée en application du premier alinéa. Cette somme est réintégrée au résultat imposable en cas de changement d'affectation ou de cession de l'œuvre ou de l'instrument ou de prélèvement sur le compte de réserve.

L'entreprise peut constituer une provision pour dépréciation lorsque la dépréciation de l'œuvre excède le montant des déductions déjà opérées au titre des premier à quatrième alinéas."

Lien hypertexte :

http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=3D5CB3E83608C2B50B31D40EF7FBAFFD.tpdjo08v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006179602&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20121010

2) Provision pour dépréciation

A condition d'être régulièrement inscrites à un compte d'actif immobilisé, les œuvres d'art peuvent donner lieu à la constitution de provisions pour dépréciation.

→ Seules les œuvres d'art originales, exécutées par l'artiste, peuvent voir leur dépréciation constatée par voie de provision.

→ Les œuvres d'artistes vivants dont l'acquisition ouvre droit à la déduction prévue pour l'achat d'œuvres d'art contemporaines (CGI, art. 238 bis AB étudié précédemment) ne peuvent donner lieu à une provision pour dépréciation que pour la seule fraction de la dépréciation qui excède le montant des déductions déjà opérées.

→ Si le coût d'acquisition de l'œuvre d'art est supérieur à 7 600 €, l'entreprise doit faire constater la dépréciation par un expert agréé auprès des tribunaux, c'est-à-dire un expert judiciaire inscrit sur la liste nationale ou sur une des listes établies par les cours d'appel. La liste nationale est tenue à la disposition du public au secrétariat-greffe de la Cour de cassation. Les autres listes le sont auprès des greffes des cours d'appel ou des tribunaux de grande instance.

Textes : CGI, art. 39, 1-5° ; Instr. 26 févr. 1988, BOI 4 C-2-88, n°s 132 à 134 ; doc. adm. 4 E 3113, 26 nov. 1996)

Article 39 CGI :

1. *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment :*

[...] 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice. Toutefois, ne sont pas déductibles les provisions que constitue une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite des membres ou anciens membres de son personnel, ou de ses mandataires sociaux. Les provisions pour pertes afférentes à des opérations en cours à la clôture d'un exercice ne sont déductibles des résultats de cet exercice qu'à concurrence de la perte qui est égale à l'excédent du coût de revient des travaux exécutés à la clôture du même exercice sur le prix de vente de ces travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date. S'agissant des produits en stock à la clôture d'un exercice, les dépenses non engagées à cette date en vue de leur commercialisation ultérieure ne peuvent, à la date de cette clôture, être retenues pour l'évaluation de ces produits en application des dispositions du 3 de l'article 38, ni faire l'objet d'une provision pour perte.

La dépréciation des œuvres d'art inscrites à l'actif d'une entreprise peut donner lieu à la constitution d'une provision. Cette dépréciation doit être constatée par un expert agréé près les tribunaux lorsque le coût

d'acquisition de l'œuvre est supérieur à 7 600 euros.

3) Exonération de taxe professionnelle (ancien régime)

En vertu de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 2003, autrefois codifié à l'article 1469-5^o du CGI, la valeur locative des œuvres d'art contemporain acquises par les entreprises n'est pas retenue pour la détermination de l'assiette de la taxe professionnelle. Cette disposition s'applique depuis le 1^{er} janvier 2004 (Instr. 28 août 2004, BOI 6-E-04).

L'exonération de taxe professionnelle n'est accordée que pour autant que l'entreprise est propriétaire du bien. Si elle en a la disposition en tant que locataire, crédit-preneur ou bénéficiaire à titre gratuit, elle ne peut prétendre aux dispositions des articles 238 bis-0 AB et 238 bis AB et doit par conséquent inclure dans sa base imposable à la taxe professionnelle la valeur locative du bien (montant du loyer ou prix de revient) dès lors qu'il est utilisé dans un but professionnel (exposition dans des locaux de l'entreprise notamment).

Remise en cause de l'exonération.

- *Cas de remise en cause.* - L'exonération est remise en cause dans les cas où l'entreprise perd le bénéfice de la déduction prévue à l'article 238 bis AB (*cf. supra*). S'agissant des objets mobiliers classés ou inscrits, l'exonération est remise en cause en cas de déclassement de l'objet ou d'abrogation de l'arrêté d'inscription mentionné à l'article 24 de la loi du 31 décembre 1913 (pour les personnes publiques et associations culturelles) ou à l'article 18 du décret du 18 mars 1

Modalités de remise en cause. - La valeur locative du bien auparavant exonérée doit être réintégrée dans la base de taxe professionnelle établie au titre de la deuxième année qui suit la survenance de l'un des événements mentionnés dans le tableau ci-dessus.

Depuis 2010, la taxe professionnelle sur les équipements et biens mobiliers est supprimée et remplacée par la contribution économique territoriale (CET), qui est composée :

→ d'une cotisation foncière des entreprises (CFE), assise sur les valeurs locatives foncières, dont le taux est déterminé par les communes ou les EPCI, et

→ d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), prélevée selon un barème progressif.

Il n'y a aucune disposition spécifique pour les œuvres d'art dans le nouveau dispositif.

B. – L'acquéreur est un particulier

L'acquisition d'œuvres d'art par des particuliers ouvre droit à plusieurs avantages fiscaux : exonération de l'ISF (1), transmission du patrimoine favorisée (2), plus-values allégées (3).

1) Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

Aux termes de l'article 885 I du Code général des impôts, les objets d'art sont exonérés de l'ISF sans aucune condition et n'ont donc pas à être déclarés.

C'est un excellent moyen d'optimisation fiscale permettant de réduire le montant de cet impôt, voire d'y échapper si le patrimoine est proche du seuil d'imposition (1,3 million d'euros pour 2012).

Article 885 I du CGI

Les objets d'antiquité, d'art ou de collection ne sont pas compris dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les droits de la propriété industrielle ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de leur inventeur.

Cette exonération s'applique également aux parts de sociétés civiles mentionnées au troisième alinéa de l'article 795 A à concurrence de la fraction de la valeur des parts représentatives des objets d'antiquité, d'art ou de collection.

Les droits de la propriété littéraire et artistique ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de leur auteur. Cette exonération s'applique également aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et des producteurs de vidéogrammes.

2) Transmission du patrimoine

A conditions de servir à l'ornement d'un appartement, les œuvres d'art peuvent être comprises dans le forfait de 5% applicable aux meubles meublants en matière successorale.

Pour plus de détails, il ressort des dispositions de **l'article 764 du CGI** que le mode d'évaluation des meubles corporels établi par cet article diffère selon qu'il s'agit :

- de meubles meublants ;
- de bijoux, objets d'art ou de collection.

Tout le problème est alors de savoir si des tableaux peuvent ou non être considérés comme des meubles meublants ou s'ils sont des objets d'art.

→ **S'agissant des meubles meublants**, tels que définis à l'article 534 du Code civil, ils comprennent les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements, comme tapisseries, lits, sièges, glaces, pendules, tables, porcelaines et autres objets de cette nature. Les tableaux et les statues qui font partie des meubles d'un appartement y sont aussi compris, mais non les collections de tableaux qui peuvent être dans des galeries ou pièces particulières. Il en est de même des porcelaines, celles seulement qui font partie de la décoration d'un appartement sont comprises sous la dénomination de meubles meublants.

Cette définition permet de considérer comme un meuble meublant, un tableau de maître dès lors que ce dernier orne l'habitation du défunt. Un arrêt de la Cour de cassation a ainsi admis (*Cass. com.*, 17 oct. 1995) qu'un tableau de Maître (en l'espèce un tableau de Serge Poliakoff) pouvait faire partir des meubles meublants au sens de l'article 534 du Code civil, dès lors qu'il était destiné à l'ornement de l'habitation et pouvait de ce fait être compris dans le forfait mobilier de 5 % prévu par l'article 764-I-3° du CGI.

L'article 764 I du CGI prévoit, pour l'imposition des meubles meublants, plusieurs modes d'évaluation qui sont, dans l'ordre de préférence et sauf preuve contraire :

- a) le prix exprimé dans les ventes publiques intervenues dans les deux années du décès ;
- b) à défaut de vente publique, l'estimation contenue dans les inventaires, s'il en est dressé dans les formes prescrites par l'article 789 du Code civil et dans les cinq années du décès ;
- c) à défaut des bases établies par les deux alinéas qui précèdent, la déclaration détaillée et estimative des parties ; mais et sans que l'Administration ait à justifier l'existence de meubles meublants, la valeur imposable **ne peut être inférieure à 5 %** de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession. C'est le fameux forfait de 5%.

Ce forfait a le caractère d'une double présomption d'existence et de valeur des meubles meublants (*Instr. n° 4655, § 11 ; Doc. adm. DGI 7-G-2312, n° 18*). Il est ajouté d'office aux successions qui ne mentionnent pas de meubles meublants, si la preuve contraire n'est pas apportée par les redevables (*Doc. adm. DGI 7-G-2312, n° 18*).

La déclaration estimative est en principe obligatoire. Mais si les parties déclarent appliquer purement et simplement le forfait de 5 %, il n'est pas insisté sur la production d'un état détaillé (*Instr. 3784, p. 13 ; Doc. adm. DGI 7-G-2312, n° 18*). Le forfait de 5 % est calculé sur l'ensemble des valeurs mobilières, autres que les meubles meublants, et immobilières composant l'actif successoral et avant déduction du passif. Toutefois, il n'est pas tenu compte des biens exonérés totalement et, pour ceux dont l'exonération n'est que partielle, de la partie exonérée. Ce forfait est calculé sur l'actif brut successoral, cet actif brut s'entendant de l'actif brut fiscal.

Ce "forfait" de 5 % prévu pour l'évaluation des meubles meublants permet ainsi à certains héritiers d'œuvres d'art de grande valeur, de considérer qu'elles n'existent pas ou plus exactement qu'elles sont comprises dans ce "forfait". Ce mode d'évaluation peut aboutir à une valeur moindre que celle qui résulterait de l'évaluation spécifique prévue pour les objets d'art ou de collection par l'article 764, II du CGI.

→ **S'agissant des bijoux, objets d'art ou de collection**, la valeur de ces biens (notamment des objets d'art ou de collection) est déterminée dans l'ordre de préférence et, sauf preuve contraire, par :

- 1° le prix net d'une vente publique intervenue dans les deux ans du décès,
- 2° En l'absence de vente publique, la plus élevée des valeurs figurant :
 - soit dans un acte estimatif de la valeur des biens à la date du décès (inventaire, même non conforme aux prescriptions de l'article 789 du Code civil, délivrance de legs, partage....) dressé dans les cinq ans du décès,
 - soit dans un contrat d'assurances contre le vol ou l'incendie, s'il en existe, concernant ces biens.
- 3° ou, à défaut des modalités d'évaluation ci-avant, la déclaration détaillée et estimative des parties.

Point ici, d'évaluation forfaitaire possible égale à 5 % de l'actif brut de succession.

La question est alors de savoir si en présence de tableaux de Maître (un PICASSO, un Manet, un Kandinsky.....) ou de sculptures de Rodin ou de Camille CLAUDEL, il faut considérer qu'il s'agit d'œuvres d'art ou de meubles meublants ? Quel est le critère de distinction de ces deux notions ?

À la lumière de la jurisprudence de la Cour de cassation du 17 octobre 1995, l'administration fiscale, commentant l'arrêt, est venue apporter les précisions suivantes (*Doc. adm BOI 7 G-6-98, n° 68 du 8 avril 1998*) :

« Il apparaît que, pour la détermination du régime d'évaluation des tableaux, **deux catégories doivent être distinguées** :

a) les tableaux ayant le caractère de meubles meublants : définis par l'article 534 du Code civil (DB 7 G 2312, n° 13) comme étant **destinés à l'ornement d'un appartement**, ces tableaux relèvent des règles prévues par l'article 764-I du CGI ;

b) les tableaux ayant le caractère d'objets d'art ou de collection : il s'agit des tableaux :

- faisant partie d'une collection du de cujus et exposés dans une galerie ou une pièce particulière d'un appartement ;
- ou encore dont la nature correspond à la rubrique 97-01 du tarif extérieur commun utilisé pour l'assiette de la taxe forfaitaire sur les objets et métaux précieux (cf. *Doc. adm. DGI 13 K 327, § 7 et 7 S 3431, § 2 et 4*. "tableaux ... faits entièrement à la main, c'est-à-dire des productions d'artistes peintres qu'elles soient anciennes ou modernes") et qui, non visés par l'article 534 du Code civil, **ne sont destinés ni à orner un appartement (meubles meublants) ni à être exposés (tableaux de collection)**.

Entrent par exemple dans cette catégorie les tableaux conservés dans un coffre, ou simplement entreposés dans un appartement ou tout autre local.

Ces tableaux sont soumis aux dispositions de l'article 764-II du CGI ».

La solution consistant à comprendre les objets d'arts dans la catégorie des meubles meublants peut toutefois présenter un danger pour les héritiers. En effet, l'article 764-I du CGI prévoit la preuve contraire à l'évaluation forfaitaire. Il ne s'agit donc pas à proprement parler d'un véritable forfait de 5 % et le terme employé est inexact.

Il est vrai que cette preuve contraire est, la plupart du temps, invoquée par les contribuables qui estiment que la valeur du mobilier est inférieure au forfait de 5 %.

Elle était, par le passé, plus rarement invoquée par l'Administration Fiscale.

Toutefois un arrêt de la Cour de cassation du 3 mai 1995 (*Cass. com.*, 3 mai 1995, n° 92-21836, *M. Blouet. - Dr. fisc. 1995, n° 42*) a confirmé la décision d'un tribunal qui avait écarté l'évaluation forfaitaire, en présence d'un inventaire antérieur au décès, compte tenu des circonstances particulières de l'affaire (inventaire intervenu moins d'un an avant le décès, non contesté par les héritiers, consistance des biens inchangés, valeur des biens mobiliers inventoriés supérieure à l'évaluation forfaitaire).

Dans ses observations sous l'arrêt "Poliakoff" de 1995, (*BOI 7 G-6-98*) l'Administration prend soin de rappeler que « *chacune des bases légales d'évaluation de l'article 764 du CGI, et plus spécialement le forfait de 5 % prévu au § 1-3°, est susceptible de céder devant la preuve contraire, celle-ci pouvant être fournie, soit par le redevable, soit par l'Administration, dans les formes compatibles avec la procédure écrite.*

En particulier, le fait que les tableaux de Maître constituent des meubles meublants ne signifie pas pour autant qu'ils sont nécessairement inclus dans le forfait de 5 %. Si l'Administration apporte la preuve que la valeur des meubles meublants, y compris les tableaux, dépasse le chiffre du forfait de 5 %, elle pourra écarter ce dernier (*Com.*, 3 mai 1995, n° 92-21-836 ; *Dr. fisc. 1995, n° 42, comm. 1981, Rép. min. éco. n° 9059 à M.*

Lellouche : JOAN 15 mars 1999, p. 1557 : Dr. fisc. 1999, n° 20, comm. 419).

Pour apporter la preuve contraire prévue à l'article 764, peuvent notamment être utilisés à titre de présomptions :

- les énonciations de polices d'assurances ;
- les estimations contenues dans un inventaire ;
- le prix d'acquisition à une date rapprochée de celle du ;
- la cote des œuvres les plus connues telle qu'elle ressort d'ouvrages ou de revues spécialisées (*Gazette de l'Hôtel Drouot, etc.*) ».

Une réponse ministérielle du 15 mars 1999 a ultérieurement conforté cette doctrine administrative (*RM éco, fin. et ind. n° 9059 à M. Lellouche : JOAN Q, 15 mars 1999, p. 1557*).

REFERENCES :

Article 764 CGI :

I. Pour la liquidation des droits de mutation par décès, la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée, sauf preuve contraire :

1° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement dans les deux années du décès ;

2° A défaut d'actes de vente, par l'estimation contenue dans les inventaires, s'il en est dressé dans les formes prescrites par l'article 789 du code civil, et dans les cinq années du décès, pour les meubles meublants, et par l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes, s'il en est passé, dans le même délai, pour les autres biens meubles, sauf les dispositions du II ;

3° A défaut des bases d'évaluation établies aux 1° et 2°, par la déclaration détaillée et estimative des parties; toutefois, pour les meubles meublants, et sans que l'administration ait à en justifier l'existence,

la valeur imposable ne peut être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, la preuve contraire étant aussi réservée.

II. En ce qui concerne les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection, la valeur imposable ne peut, sous réserve de ce qui est dit au I, être inférieure à l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou contre l'incendie en cours au jour du décès et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs, moins de dix ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

S'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues, la valeur imposable est égale à la moyenne des évaluations figurant dans ces polices.

III. Les dispositions du présent article ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des dispositions spéciales.

3) Les donations d'œuvres d'art

Les règles d'évaluation des œuvres d'art sont sensiblement différentes en cas de donation. L'article 776 II du CGI prévoit en effet que leur évaluation peut n'être égale qu'à **60 % de la valeur déclarée dans les contrats d'assurance** au lieu de 100% pour les successions. Les contribuables ont donc tout intérêt à investir dans l'art pour en faire don à leurs héritiers de leur vivant.

Article 776 CGI

I. Les dispositions du I de l'article 764 sont applicables à la liquidation des droits de mutation entre vifs, à titre gratuit, toutes les fois que les meubles transmis sont vendus publiquement dans les deux ans de l'acte de donation.

II. En ce qui concerne les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection, la valeur imposable ne peut, sous réserve de ce qui est dit au I, être inférieure à 60 % de l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou contre l'incendie en cours à la date de la donation et conclus par le donateur, son conjoint ou ses auteurs depuis moins de dix ans.

S'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues pour l'application du forfait, celui-ci est calculé sur la moyenne des évaluations figurant dans ces polices.

4) Plus-values de cession

Deux régimes d'imposition des plus-values réalisées par un particulier en cas de cession d'une œuvre d'art peuvent s'appliquer.

1. – En principe, les cessions à titre onéreux d'objets d'art sont en principe soumises à une taxe forfaitaire proportionnelle au prix de cession tenant lieu d'imposition des plus-values.

Le montant de cette taxe forfaitaire due par le vendeur s'élève à 4,5% du prix de vente. Mais la cession est exonérée de toute taxe si le prix de cession n'excède pas 5000 euros. Ce plafond s'apprécie objet par objet sauf lorsque les objets cédés forment un ensemble, une collection (Instr. fiscale du 4 août 2006, 8 M-2-06, n° 33). A cette taxe forfaitaire s'ajoute la CRDS au taux de 0,5% (CGI, art. 1600-0 I et Ord. n° 96-50 du 24 janvier 1996).

2. – Par exception, le vendeur peut opter pour le régime de droit commun des plus-values sur les biens meubles à condition de justifier de la date et du prix d'acquisition du bien ou de justifier que le bien est détenu depuis plus de douze ans (Formulaire cerfa n° 2092-SD). Son option est irrévocable (CGI ann. II, art. 74 S septies).

Il sera alors imposable sur la plus-value (et non sur le prix de vente) au taux de 19 % (CGI, art. 200 B)

auquel il convient d'ajouter les prélèvements sociaux : CSG 8,2%, CRDS 0,5%, prélèvement social 2,2%, solidarité autonomie 0,3%, financement RSA 1,1%. Total : 31,3 %

Ce régime de droit commun prévoit en outre une décote de 10 % par année de détention à partir de la 3^e année, permettant ainsi une **exonération totale d'impôt après 12 ans de détention** (CGI, art. 150 VC).

REFERENCES

Article 150 VI CGI

*I. Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels, sont soumises à une **taxe forfaitaire** dans les conditions prévues aux articles 150 VJ à 150 VM les cessions à titre onéreux ou les exportations, autres que temporaires, hors du territoire des Etats membres de la Communauté européenne :*

1° De métaux précieux ;

*2° De bijoux, **d'objets d'art**, de collection ou d'antiquité.*

II. Les dispositions du I sont applicables aux cessions réalisées dans un autre Etat membre de la Communauté européenne.

Article 150 VJ CGI

Sont exonérées de la taxe :

1° Les cessions réalisées au profit d'un musée auquel a été attribuée l'appellation "musée de France" prévue à l'article L. 441-1 du code du patrimoine ou d'un musée d'une collectivité territoriale ;

2° Les cessions réalisées au profit de la Bibliothèque nationale de France ou d'une autre bibliothèque de l'Etat, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique ;

3° Les cessions réalisées au profit d'un service d'archives de l'Etat, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique ;

*4° Les cessions ou les exportations des biens mentionnés au 2° du I de l'article 150 VI **lorsque le prix de cession ou la valeur en douane n'excède pas 5 000 euros** ;*

5° Les cessions ou les exportations de biens mentionnés au 2° du I de l'article 150 VI, lorsque le cédant ou l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal. L'exportateur doit pouvoir justifier d'une importation antérieure, d'une introduction antérieure ou d'une acquisition en France ;

6° Les exportations de biens mentionnés au 1° du I de l'article 150 VI, lorsque l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal et peut justifier d'une importation antérieure ou d'une introduction antérieure ou d'une acquisition auprès d'un professionnel installé en France ou qui a donné lieu au paiement de la taxe.

Article 150 VK CGI

I. La taxe est supportée par le vendeur ou l'exportateur. Elle est due par l'intermédiaire domicilié fiscalement en France participant à la transaction et sous sa responsabilité ou, à défaut, par le vendeur ou l'exportateur.

II. La taxe est égale :

1° A 7,5 % du prix de cession ou de la valeur en douane des biens mentionnés au 1° du I de l'article 150 VI ;

*2° A **4,5 % du prix de cession** ou de la valeur en douane des biens mentionnés au 2° du I de l'article 150 VI.*

III. - La taxe est exigible au moment de la cession ou de l'exportation.

Article 150 VL CGI

Le vendeur ou l'exportateur, personne physique domiciliée en France, peut opter pour le régime défini à l'article 150 UA à la condition de justifier de la date et du prix d'acquisition du bien ou de justifier que le bien est détenu depuis plus de douze ans. Dans ce cas, la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI n'est pas due.

Article 74 S septies CGI annexe II

L'option mentionnée à l'article 150 VL du code général des impôts est irrévocable.

Lorsque cette option est exercée, le vendeur ou l'exportateur présente, à l'appui de la déclaration prévue par l'article 150 VM du même code, les éléments permettant d'établir la date et le prix d'acquisition du bien cédé ou exporté ou de justifier que ce dernier est détenu depuis plus de douze ans.

II. – LA LOCATION D'ŒUVRES D'ART

Les loyers correspondant à la location d'œuvres d'art sont considérés comme des **charges déductibles** pour les entreprises au sens de l'article 39,1, 1° du Code général des impôts qui ne vise pourtant expressément que les loyers des immeubles. Ils sont donc intégralement déductibles des bénéfices imposables sous réserve de :

- se rattacher à une gestion normale de l'entreprise et de ne pas constituer une dépense excessive ni somptuaire ;
- d'être régulièrement comptabilisés en tant que tels et appuyés de pièces justificatives suffisantes

Pour plus d'informations :

La location de matériel est demeurée longtemps exceptionnelle et limitée à certains types d'outillages, de machines ou de matériels : matériels de levage, navires frétés coque nue, etc. Elle connaît actuellement un grand développement en raison du succès des formules de crédit- bail.

Le droit à déduction des loyers simples afférent à toute espèce de matériel a été reconnu expressément par l'Administration qui a, notamment, admis que les dépenses de loyers exposées par les entreprises qui prennent en location des tapisseries – en l'occurrence, des tapisseries d'Aubusson – présentent le caractère de charges déductibles du bénéfice imposable à condition d'avoir été exposées pour les besoins de la décoration de locaux professionnels et dans des conditions conformes à une gestion commerciale normale.

Selon que la personne est ou non en droit de déduire la TVA, le montant de la somme à inscrire en frais généraux correspond au loyer hors taxe ou au loyer taxe comprise (*Rép. min. budget n° 30515 à M. Palméro : JO Sénat, 31 janv. 1980, p. 201*).

Trompe l'œil & perspectives

Sylvain Quin

www.sylvainquin.fr

contact@sylvainquin.fr