

ASSEMBLEE GENERALE DE LA CECO A

Intervention de Maître Pierre-Emmanuel GUIDET : Réflexions Fiscales sur l'Art et ses Experts...

I- Fiscalité des experts d'art

A) Le régime d'imposition des experts d'art

- Catégorie d'imposition

→ Les experts exercent en principe une profession libérale et leurs revenus sont donc imposés dans la catégorie des BNC.

→ S'ils exercent également une activité commerciale, 3 cas de figure :

- l'activité commerciale n'est que l'extension de l'activité d'expert → BNC pour l'ensemble
- l'activité d'expert et l'activité commerciale sont exercées séparément → BNC+BIC
- l'activité d'expert n'est que l'extension de l'activité commerciale → BIC pour l'ensemble

B) La TVA sur les travaux d'expertise

- Base

→ Ensemble des travaux d'expertise + activités de conseil et d'assistance



→ Attention Débours : Cf. infra **p.3**

- Taux

→ Taux normal : 19,6%

- Territorialité



→ Cf. tableaux infra « Business to Business » et « Business to Consumer » : **p.4-5**


→ Synthèse : Pas de TVA française en cas de numéro d'identification communautaire dans un autre Etat membre de l'UE

II- Fiscalité des œuvres d'art

A) La définition de l'œuvre d'art

- Définition fiscale
 - TVA : article 98A de l'annexe III du CGI : Cf. infra **p.6**
 - ISF : article 885 I du CGI + champ d'application détaillé : Objets de collection, d'art et d'antiquité : Cf. infra **p.7 à p.11**
- Comparaison avec les autres définitions
 - Etymologie, droit de suite...

B) Les dispositions fiscales applicables aux œuvres d'art

- ISF
- Droits de mutation (évaluation)
 - Article 764 II du CGI : Cf. infra **p.12**
 -  Déclaration estimative (minimum de 5 %) : Cf. infra **p.13-14**
 - Tableau comparatif : Cf. infra **p.15**
- TVA
- Option possible entre plus-value et taxe forfaitaire
 - Article 150 VL du CGI : Cf. infra **p.16**
- Plus-value
 - 19% + 15,5% CSG-CRDS = 34,5%
 - Abattement de 10% par an au-delà de la 2^e année, soit une exonération totale après 12 ans
- Taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux
 - Article 150 VI à 150 VK du CGI : Cf. infra **p.16-17**
 - Présentation schématique de la taxe forfaitaire sur les objets et métaux précieux : Cf. infra **p.18-19**
 - Représentation schématique de l'imposition des objets et métaux précieux : Cession à titre onéreux : Cf. infra **p.20**
 - Représentation schématique de l'imposition des objets et métaux précieux : Exportation : Cf. infra **p.21**



Remboursement de débours pour le compte d'autrui :

267, II-2° CGI : Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition de la TVA « les sommes remboursées aux intermédiaires, autres que les agences de voyage et organisateurs de circuits touristiques, qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage, et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours ».

1° condition : mandat préalable et explicite

L'intermédiaire doit agir en vertu d'un **mandat préalable et explicite** et non pas présumé, ce qui exclut toute opération réalisée de la propre initiative de l'intermédiaire. Le **mandat tacite** peut toutefois être admis dès qu'il est suffisamment vraisemblable pour n'être pas mis en doute.

2° condition : reddition de compte

L'intermédiaire doit rendre compte **exactement** à son commettant de l'engagement et du montant des dépenses.

L'intermédiaire qui **dissimule** à son commettant la **remise** qu'il a obtenue sur un débours n'est pas autorisé à déduire cette dépense de sa base d'imposition.

3° condition : justification des débours

L'intermédiaire doit justifier, auprès du service des impôts compétent, de la **nature** ou du **montant** exact des débours. Il convient, en effet, d'éviter que des dépenses qui constituent pour un prestataire de simples charges d'exploitation, répercutées sur sa clientèle, puissent être arbitrairement dissociées du prix de l'opération réalisée. Il est par conséquent nécessaire que l'intermédiaire puisse justifier par tous moyens appropriés (factures des fournisseurs de biens ou services, copie des comptes rendus ou factures détaillées adressées aux mandants, etc.), du montant ou de la nature des « débours » exclus de la base d'imposition.

4° condition : dépenses portées dans des comptes de passage

Depuis le 1^{er} janvier 1993, les dépenses effectuées par les intermédiaires doivent être portées en comptabilité dans des comptes de passage. En pratique, ces dépenses doivent être inscrites dans des comptes de tiers pour les redevables astreints aux règles de la comptabilité commerciale ou dans des comptes spécifiques pour les autres redevables.

Territorialité de la TVA pour les travaux d'expertise

Services imposables* relevant de la règle générale du régime « B to B »				
PRENEUR ASSUJETTI				
	Lieu du siège social de l'ES ou du domicile ou de la résidence habituelle (1)	FRANCE	UE	PAYS TIERS
PRESTATAIRE	FRANCE	<ul style="list-style-type: none"> - Imposable en France (2) (CGI art. 259, 1°) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193 ; CGI art. 283, 1 al. 1) - Sur facture : NIF prestataire 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposable dans l'EM du preneur (3) - Redevable : preneur (Dir. art. 196) - Sur facture : mention d'autoliquidation + NIFs prestataire et preneur - DES (4) par le prestataire en France 	
	UE	<ul style="list-style-type: none"> - Imposable en France (2) (CGI art. 259, 1°) - Redevable : preneur (Dir. art. 196 ; CGI art. 283, 2) - Sur facture : mention d'autoliquidation + NIFs prestataire et preneur - DES (4) par le prestataire dans son EM d'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposable dans l'EM du preneur (3) - Redevable : ⇒ prestataire établi dans l'EM du preneur : prestataire (Dir. art. 193) ⇒ prestataire non établi dans l'EM du preneur : preneur (Dir. art. 196) + sur facture : mention d'autoliquidation et NIFs prestataire et preneur + DES (4) par le prestataire dans son EM d'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> - Pays tiers (5) - Sur facture : NIF prestataire si établi dans l'UE (pas de mention d'autoliquidation) - Pas de DES (4)
	PAYS TIERS	<ul style="list-style-type: none"> - Imposable en France (2) (CGI art. 259, 1°) - Redevable : preneur (Dir. art. 196 ; CGI art. 283, 2°) - Sur facture : mention d'autoliquidation + NIF preneur - Pas de DES (4) 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposable dans l'EM du preneur (3) - Redevable : preneur (Dir. art. 196) - Sur facture : mention d'autoliquidation + NIF preneur - Pas de DES (4) 	

* Les exonérations internes et celles liées à la territorialité ne sont pas abordées dans le présent tableau.

(1) Lieu à partir duquel (prestataire) / pour lequel (preneur) le service est rendu.

(2) Sauf : pays tiers, en cas d'application de l'article 59 bis a, de la directive TVA si exploitation ou utilisation effective du service hors UE.

(3) Sauf : pays tiers, en cas d'option de l'Etat membre pour l'article 59 bis a, de la directive TVA si exploitation ou utilisation effective du service hors UE.

(4) Déclaration européenne de services (dénommée, dans les autres Etats membres (EM), état récapitulatif des services).

(5) Sauf : imposable dans l'EM où le service est effectivement exploité ou utilisé en cas d'option de cet EM pour Directive art. 59 bis, b. Redevable : en principe, le prestataire (Directive art. 193 ; le preneur si Directive art. 194 est applicable dans l'EM d'imposition).

Services imposables* relevant de la règle générale du régime « B to C »				
PRENEUR NON ASSUJETTI				
	Lieu du siège social, de l'ES ou du domicile ou de la résidence habituelle (1)	FRANCE	UE	PAYS TIERS
PRESTATAIRE	FRANCE	- Imposable en France (CGI art. 259, 2°) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193 ; CGI art. 283, 1 al. 1)	- Imposable en France (CGI art. 259, 2°) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193 ; CGI art. 283, 1 al. 1)	- Imposable en France (CGI art. 259, 2°) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193 ; CGI art. 283, 1 al. 1) - Sauf : Pays tiers pour les PS immatérielles (CGI art. 259 B) mais imposable dans l'EM où le service est effectivement utilisé ou exploité en cas d'option de cet EM pour Dir. art. 59 bis b (3)
	UE	- Imposable dans l'EM du prestataire (2) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193)	- Imposable dans l'EM du prestataire (2) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193)	- Imposable dans l'EM du prestataire (2) - Redevable : prestataire (Dir. art. 193). - Sauf : Pays tiers pour les PS immatérielles (Dir. art. 59) mais imposable dans l'EM où le service est effectivement utilisé ou exploité en cas d'option de cet EM pour Dir. art. 59 bis b (3)
	PAYS TIERS	- Pays tiers (4) - Les services fournis par voie électronique sont imposables en France (Dir. art. 58 ; CGI art. 259 D). - Redevable : prestataire (Dir. art. 193 ; CGI art. 283.1, al. 1)	- Pays tiers ⁴ - Les services fournis par voie électronique sont imposables dans l'EM du preneur (Dir. art. 58). - Redevable : prestataire (Dir. art. 193)	- Pays tiers (5)

* Les exonérations internes et celles liées à la territorialité ne sont pas abordées dans le présent tableau.

(1) Lieu à partir duquel (prestataire) / pour lequel (preneur) le service est rendu.

(2) Sauf : pays tiers, en cas d'option de l'Etat membre (EM) pour Dir. art. 59 bis a, si exploitation ou utilisation effective du service hors UE.

(3) Cas particulier : les prestations de services visées à l'article 259 B, 12° du CGI (prestations de services fournies par voie électronique) demeurent situées hors UE.

(4) Sauf : imposable dans l'EM où le service est effectivement exploité ou utilisé en cas d'option de cet EM pour Dir. art. 59 bis b³ (en France : art. 259 C CGI). Redevable : en principe, le prestataire (Dir. art. 193 ; CGI art. 283.1, al. 1) ; le preneur si Dir. art. 194 est applicable dans l'EM d'imposition.

(5) Sauf : imposable dans l'EM où le service est effectivement exploité ou utilisé en cas d'option de cet EM pour Dir. art. 59 bis b (pas le cas de la France). Redevable : en principe, le prestataire (Dir. art. 193) ; le preneur si Dir. art. 194 est applicable dans l'EM d'imposition.

Article 98 A de l'annexe III du Code Général des Impôts :

I. Sont considérés comme biens d'occasion les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des oeuvres d'art et des objets de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux ou des pierres précieuses.

II. Sont considérées comme oeuvres d'art les réalisations ci-après :

1° Tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins, entièrement exécutés à la main par l'artiste, à l'exclusion des dessins d'architectes, d'ingénieurs et autres dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires, des articles manufacturés décorés à la main, des toiles peintes pour décors de théâtres, fonds d'ateliers ou usages analogues ;

2° Gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité directement en noir ou en couleurs, d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l'artiste, quelle que soit la technique ou la matière employée, à l'exception de tout procédé mécanique ou photomécanique ;

3° A l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie, productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières dès lors que les productions sont exécutées entièrement par l'artiste ; fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;

4° Tapisseries et textiles muraux faits à la main, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;

5° Exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui ;

6° Emaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ;

7° Photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus.

III. Sont considérés comme objets de collection les biens suivants, à l'exception des biens neufs :

1° Timbres-poste, timbres fiscaux, marques postales, enveloppes premier jour, entiers postaux et analogues, oblitérés ou bien non oblitérés mais n'ayant pas cours et n'étant pas destinés à avoir cours ;

2° Collections et spécimens pour collections de zoologie, de botanique, de minéralogie, d'anatomie, ou présentant un intérêt historique, archéologique, paléontologique, ethnographique ou numismatique.

IV. Les objets d'antiquité sont les biens meubles, autres que des oeuvres d'art et des objets de collection, ayant plus de cent ans d'âge.

Article 885 I du Code Général des Impôts :

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.

Champ d'application détaillé :

Le champ de l'exonération d'ISF est en pratique défini par référence aux rubriques du tarif douanier applicables en cas d'exportation (tarif extérieur commun), qui sont également retenues pour l'assiette de la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité.

Sont ainsi exonérés :

- les tapis et tapisseries,
- les tableaux, peintures et dessins,
- les gravures, estampes et lithographies,
- les statues, sculptures, émaux et céramiques,
- les timbres-poste,
- les objets de collection,
- les objets d'antiquité de plus de cent ans d'âge.

Tapis et tapisseries

Il s'agit de pièces entièrement **tissées à la main, sur métier** de haute ou de basse lisse ou exécutées **à l'aiguille sur canevas**, d'après des maquettes ou cartons conçus par l'artiste, et contrôlées par lui-même ou ses ayants droit.

Tableaux, peintures et dessins

Il s'agit des tableaux, peintures et dessins **faits entièrement à la main**, c'est-à-dire des productions d'artistes peintres et de dessinateurs, qu'elles soient anciennes ou modernes. Ces productions peuvent être des peintures à l'huile, des peintures à la cire, des peintures à l'œuf, des aquarelles, des gouaches, des pastels, des miniatures, des enluminures, des dessins au crayon ou à la plume, etc., exécutés sur toutes matières.

Mais, pour bénéficier de l'exonération, ces œuvres doivent obligatoirement avoir été exécutées à la main, ce qui exclut de la mesure les œuvres obtenues par des moyens permettant de suppléer en tout ou en partie à la main de l'artiste. Ne bénéficient donc pas de l'exonération les peintures obtenues, même sur toile, par des procédés photomécaniques, les peintures à la main réalisées sur un trait ou un dessin obtenu par des procédés ordinaires de gravure ou d'impression, les peintures dites « copies conformes », obtenues à l'aide d'un nombre plus ou moins élevé de caches (ou pochoirs), même si elles

sont authentifiées par l'artiste, etc.

En revanche, les **copies** de peintures faites entièrement à la main bénéficient de l'exonération.

Gravures, estampes et lithographies

Cette rubrique regroupe des gravures, estampes et lithographies, anciennes ou modernes, qui ont été tirées en nombre limité directement, en noir ou en couleurs, d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées de la **main de l'artiste**, quelle que soit la technique ou la matière employée, à l'exception de tout procédé mécanique ou photomécanique. Les gravures peuvent être en taille-douce, au burin, à la pointe sèche, à l'eau forte, au pointillé, etc.

Statues et sculptures originales

Il s'agit d'oeuvres anciennes ou modernes, en toutes matières (pierre naturelle ou reconstituée, terre cuite, bois, ivoire, métal, cire, etc.) **exécutées de la main de l'artiste**. Ces productions sont parfois obtenues par taille directe dans des matières dures. Lorsque l'artiste réalise des modèles en matière molle (maquette, projet, modèle plâtre) destinés soit à être durcis au feu, soit à être reproduits en matières dures, soit à confectionner des moules pour la fonte de métal ou d'autres matières, ces maquettes, projets, modèles plâtres sont réputés également oeuvres d'art originales. Sont également considérées comme oeuvres d'art originales, les fontes de sculpture exécutées à partir d'un moulage de la première oeuvre, sous réserve que leur **tirage** ait été limité quant au nombre et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit. Inst. 19 mai 1982, 7 R-2-82 n° 135 ; D. adm. 7 S-3431 n° 6, 1^{er} octobre 1999.

Céramiques

Les céramiques sont considérées comme des oeuvres d'art, s'il s'agit d'exemplaires uniques entièrement **exécutés de la main de l'artiste** et signés par lui, à l'exclusion des articles manufacturés, même s'ils sont décorés et signés par l'artiste. L'artiste doit exécuter personnellement les opérations successives nécessaires à la confection de l'objet (mise en forme, cuisson, décoration).

Emaux sur cuivre

Les émaux sur cuivre sont considérés comme des oeuvres d'art originales s'il s'agit d'exemplaires entièrement **exécutés de la main de l'artiste** et comportant sa **signature**.

Timbres-poste et analogues

Cette rubrique regroupe les timbres-poste de toutes catégories et les timbres fiscaux de toute nature.

Les **timbres-poste** comprennent les timbres utilisés pour l'affranchissement de la correspondance, des colis postaux, pour les surtaxes, les timbres collés sur des cartes, des enveloppes et des bandes de journaux. Les **entiers postaux**, c'est-à-dire les enveloppes, cartes, bandes de journaux, etc., affranchis d'une vignette postale imprimée, et les marques postales, c'est-à-dire les oblitérations sans timbre employées avant l'utilisation des timbres, sont compris parmi les timbres-poste.

Les **timbres fiscaux** comprennent les différentes quotités de timbres fiscaux et de

chancellerie.

Les timbres-poste, les timbres fiscaux et analogues doivent constituer des objets de collection. Dès leur **oblitération** cette condition se trouve satisfaite.

En ce qui concerne les **timbres non oblitérés**, ils ne doivent pas avoir cours ni être destinés à avoir cours dans le pays de destination.

Toutefois, les timbres qui ont encore cours mais qui sont vendus à un prix supérieur à leur **valeur faciale** constituent des timbres de collection.

La **présentation matérielle** des timbres en vrac, en planches, ou sous album, est sans influence en ce qui concerne l'exonération d'ISF.

Photographies

Les photographies prises par l'artiste sont considérées comme des oeuvres d'art si elles sont tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la **limite de trente exemplaires**, tous formats et supports confondus.

Objets de collection

Le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une **question de fait** qui s'apprécie au cas par cas, sous le contrôle du juge de l'impôt.

A cet égard, la qualification d'objet de collection découle de l'application d'un ou plusieurs des **critères** suivants : ancienneté ; rareté ; importance du prix, qui doit être sensiblement supérieur à la valeur d'un bien similaire destiné à un usage courant ; arrêt de la fabrication ; provenance ou destination ; intérêt historique ; appartenance passée à un personnage célèbre.

Jusqu'à la publication de l'instruction 7 S-9-08 (applicable à compter de l'ISF 2009 et aux litiges en cours), l'administration limitait la qualification d'objets de collection aux objets n'ayant souvent qu'une valeur intrinsèque réduite mais tirant leur intérêt de leur rareté, de leur regroupement ou de leur présentation.

Cette doctrine, exprimée pour l'application de l'exonération d'ISF, différait de celle retenue pour l'application de la **taxe forfaitaire sur les objets précieux**.

Dans un souci d'**harmonisation** et de cohérence, l'administration a décidé d'apprécier le champ de l'exonération d'ISF dans les mêmes termes que ceux retenus pour l'assiette de la taxe forfaitaire.

La rubrique des objets de collection couvre, notamment, les collections et spécimens pour collections de **zoologie**, de **botanique**, de **minéralogie** ou **d'anatomie**, tels qu'insectes sous cadres-vitrines, herbiers, minéraux choisis ou pièces anatomiques.

Elle couvre également les collections et spécimens pour collections présentant un **intérêt historique, ethnographique, paléontologique** ou **archéologique**, tels qu'armes, articles d'habillement, objets primitifs ou ayant appartenu à des hommes célèbres. S'agissant de la numismatique, seules les **monnaies antérieures à 1800** sont des objets de collection dès lors que la plupart des pièces de métal précieux frappées après cette date et, notamment, la pièce d'or française de 20 F dite Napoléon, font l'objet d'un marché important et d'une cotation officielle.

Quant aux **médailles**, elles ne sont susceptibles d'être exonérées qu'au titre d'objets d'antiquité ayant plus de 100 ans d'âge.

Les **livres de collection** font également partie des œuvres d'art exonérées au titre de l'ISF.

La qualification d'objet de collection peut également découler de l'importance du prix de l'objet concerné, lequel doit être sensiblement supérieur à la valeur d'un bien similaire destiné à un usage courant.

Ainsi, des objets de moins de cent ans d'âge (qui, de ce fait, ne peuvent pas être qualifiés d'objets d'antiquité) mais qui présentent cependant un réel intérêt artistique ou culturel et sont valorisés comme tels sur le marché de l'art (**mobilier « Art nouveau »** ou « **Art déco** », par exemple), ont vocation à bénéficier de l'exonération d'ISF.

Véhicules de collection

Les **véhicules de collection** peuvent également bénéficier de l'exonération d'ISF dans les conditions précisées ci-après.

Conformément aux critères retenus par le service des douanes peut être considéré comme un véhicule de collection exonéré d'ISF :

1. Tout véhicule, quel que soit son âge :

- présentant un **caractère historique** indéniable (par exemple, une voiture ayant appartenu à un personnage célèbre ou ayant participé à un événement historique) ;
- dont l'**originalité technique** a influencé le développement de l'automobile ou de la motocyclette, à condition qu'il soit présenté dans un état conforme à celui d'origine et que soit produit un mémoire technique justificatif.

2. Tout véhicule de compétition :

- ayant un palmarès sportif international majeur ;
- âgé de plus de 5 ans, conçu, construit et utilisé uniquement pour la compétition.

3. En principe, tout véhicule âgé de plus de 15 ans, d'un modèle datant de plus de 20 ans dont la série est limitée à mille exemplaires, à condition que la production de ce modèle ait cessé et qu'aucun réseau commercial n'assure plus sa maintenance. On entend par « modèle » le sigle commercial par lequel un constructeur désigne un type de véhicule présentant des caractéristiques techniques spécifiques similaires (mécanique et carrosserie). Par exemple : AC Cobra, Maserati Bora, Lamborghini Miura.

4. Tout véhicule âgé de plus de 25 ans, même d'un modèle de grande série, dont il est indéniablement établi qu'il subsiste moins de 2 % des exemplaires produits. Les véhicules visés aux paragraphes 1 à 4 ci-dessus doivent, pour être classés dans la catégorie des véhicules de collection, être munis de leur moteur (même défectueux), de leurs organes essentiels et être en état de rouler.

5. Tout véhicule âgé de plus de 40 ans, quel que soit son état.

Il est toutefois précisé que :

- les véhicules constituant des copies ou répliques de modèles connus ne peuvent en aucun cas être assimilés à leur modèle ;
- les véhicules à l'état d'épaves ne peuvent être considérés comme objets de collection.

Objets d'antiquité ayant plus de 100 ans d'âge

L'intérêt des objets d'antiquité réside essentiellement dans leur ancienneté, c'est pourquoi la qualité d'objet d'antiquité ne peut être reconnue qu'aux objets de plus de 100 ans d'âge. Parmi les biens meubles susceptibles de constituer des objets d'antiquité, il est possible de citer :

1. Les meubles anciens, cadres et boiseries ;

2. Les produits des **arts graphiques** : incunables, livres, musique, cartes géographiques, gravures autres que celles mentionnées ci-dessus;
3. Les **articles textiles** : tapis, tapisseries, tentures, broderies, dentelles et autres étoffes ;
4. Les articles de **joaillerie** ;
A cet égard, il ressort des termes mêmes de la loi que l'intention du législateur n'a pas été d'exclure les bijoux du champ d'application de l'ISF. Dès lors, les bijoux ayant plus de 100 ans d'âge ne doivent être considérés comme entrant dans la catégorie des objets d'antiquité et, à ce titre, exonérés de l'impôt que s'ils tirent l'essentiel de leur valeur de leur ancienneté et de la qualité du travail d'exécution et non du prix des pierres, métaux précieux et autres matériaux qui les composent. Dans le cas contraire, les bijoux en cause entrent dans le champ d'application de l'ISF ;
5. Les articles d'**orfèvrerie** (aiguières, coupes, flambeaux, vaisselle, etc.) ;
6. Les **vitraux** ;
7. Les **lustres et luminaires** ;
8. Les articles de **ferronnerie** et de **serrurerie** ;
9. Les **objets de vitrines** (boîtes, bonbonnières, tabatières, râpes à tabac, écrins, éventails, etc.) ;
10. Les **instruments de musique** ;
11. Les **articles d'horlogerie** ;
12. Les ouvrages de la **glyptique** (camées, pierres taillées) et de la **sigillographie** (sceaux, empreintes et similaires) ;
13. Les **médailles**.

Les objets d'antiquité ne changent pas de nature, même s'ils ont reçu des **modifications ou des enrichissements depuis moins de 100 ans** à condition que ces modifications et enrichissements n'aient pas altéré les caractéristiques originales desdits articles et ne constituent que des accessoires par rapport à l'article primitif.

C'est ainsi que des **meubles anciens** peuvent comporter des parties de fabrication moderne, mais celles-ci ne doivent pas altérer le caractère d'ancienneté de l'ensemble. Il en est de même des consolidations, réparations, réfections de cannage, etc. Les tapisseries, cuirs, étoffes anciennes, etc., peuvent également avoir été remontés sur des bois modernes sans perdre pour autant leur caractère d'objets d'antiquité.

La **détermination de l'ancienneté** résulte généralement de l'appartenance prolongée au patrimoine familial. Les indications que peut donner le vendeur d'un meuble sont susceptibles de constituer un élément suffisant d'appréciation. Le cas échéant, il peut être recouru à un expert.

Successions / donations :

-L'acquéreur d'une œuvre d'art par succession ou donation est taxé aux droits de mutations à titre gratuit. La principale difficulté consiste à évaluer les biens pour établir l'assiette d'imposition.

-Evaluation dans les successions : Article 764 II CGI :

« 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 I¹, 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. »

- **Au cas où il existerait à la fois un inventaire et un contrat d'assurance** couvrant ces objets d'art, la valeur retenue sera la plus importante. En l'absence de vente, d'inventaire ou de contrat d'assurance, la valeur retenue pour les objets d'art sera la valeur estimative fixée par les héritiers.
- « **Sauf preuve contraire** » : Par exemple, lorsque la valeur d'un objet d'art dans la succession est fixée par le contrat d'assurance, lequel a tenu compte au moment de sa souscription du marché florissant d'un artiste, qui depuis s'est effondré, si l'héritier apporte la preuve de cette dégradation, il peut minimiser la fiscalité. Autre conséquence, en cas de dation en paiement, l'administration fiscale pourra tout à fait utiliser la valeur libératoire proposée par les héritiers.
- **Les œuvres d'art qui constituent un complément historique ou artistique d'un monument historique** ne sont pas assujettis aux droits de succession si les héritiers ou les donataires signent avec les ministères de la Culture et des Finances une convention qui prévoit le maintien dans les lieux des objets exonérés.

¹ 764 I CGI : « 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. »



Déclaration estimative (minimum de 5 %)

A défaut de vente publique ou d'inventaire répondant aux conditions légales, la valeur imposable des meubles meublants est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties ; mais sans que l'administration ait à justifier l'existence de meubles meublants, elle ne peut être inférieure à 5 % de la valeur des autres biens de la succession, la preuve contraire étant réservée (CGI art. 764, I-3°).

Ce forfait a donc le caractère d'une double **présomption d'existence et d'évaluation** des meubles meublants. Il est ajouté d'office aux successions qui ne mentionnent pas de meubles meublants, si la preuve contraire n'est pas apportée. En principe, l'application du forfait ne dispense pas les héritiers, donataires ou légataires, de souscrire la déclaration détaillée et estimative des meubles, et c'est seulement dans l'hypothèse où ils estiment devoir, au moyen d'une **mention expresse** insérée dans le corps de la déclaration, s'en tenir, sous leur responsabilité, au forfait, qu'il n'est pas insisté pour la production du détail estimatif des meubles.

Aux termes de l'article 534 du Code civil, les meubles meublants sont ceux destinés à l'usage et à l'ornement des appartements, et comprennent les **tableaux qui « font partie du meuble » d'un appartement**, mais non les **collections de tableaux** qui peuvent être dans les galeries ou dans des pièces particulières. Après avoir constaté qu'il n'est pas prétendu que le contribuable ait possédé une collection de tableaux ou que le tableau litigieux n'ait pas orné son appartement, le juge fait l'exacte application de la loi en retenant que le tableau litigieux est un meuble meublant, appliquant ainsi le droit commun, auquel l'article 764, I-3° du CGI renvoie en citant cette catégorie de biens sans en donner une définition spéciale. La valeur de ce tableau est donc incluse dans le forfait de 5 %.

Les dispositions de l'ancien article 71 A de l'annexe III du CGI (abrogé et remplacé par l'article 98 A de la même annexe), relatives à la **définition des œuvres d'art pour l'application de la TVA**, sont sans incidence à cet égard (solution implicite). Cass. com. 17 octobre 1995 n° 1845 P, Tenoudji : RJF 1/96 n° 140, BOI 7 G-6-98.

Nota au BOI :

a. En l'espèce, la question à trancher par la Cour de cassation était de savoir si un tableau de maître devait être rangé dans la catégorie des **meubles meublants** visée à l'article 764, I-3° du CGI, écartée en l'occurrence par l'administration (remise en cause du forfait de 5 %), ou bien dans celle des **objets d'art ou de collection** visée à l'article 764, II du CGI.

Pour qualifier le bien en cause, la Cour de cassation, sans prendre en considération la **notoriété de l'auteur** du tableau, s'est exclusivement référée à l'article 534 du Code civil, aux termes duquel « les mots de meubles meublants ne comprennent que les meubles destinés à l'usage et à l'**ornement des appartements**... les tableaux et les statues qui font partie du meuble d'un appartement y sont aussi compris, mais non les **collections de tableaux** qui peuvent être dans les galeries et pièces particulières... ».

Constatant qu'il n'était pas prétendu par l'administration que le défunt ait possédé une collection de tableaux ou que le tableau litigieux n'ait pas orné son appartement, la Cour de cassation a entériné, en application du critère de destination du bien retenu par l'article 534 du Code civil, la qualification de meuble meublant.

b. A la lumière de cette jurisprudence, il apparaît que, pour la détermination du régime d'évaluation des tableaux, deux catégories doivent être distinguées :

1. Tableaux ayant le caractère de **meubles meublants** : définis par l'article 534 du Code civil comme étant destinés à l'**ornement** d'un appartement (il faut entendre par là l'ensemble des immeubles servant à l'habitation, y compris les maisons individuelles), ces tableaux relèvent des règles prévues par l'article 764, I du CGI;

2. 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 (« 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.

c. Cela étant, il est rappelé que chacune des bases légales d'évaluation de l'article 764 du CGI et plus spécialement le forfait de 5 % prévu au paragraphe I-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 peut écarter ce dernier. 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, même s'il est irrégulier** au regard des prescriptions de forme;
- le **prix d'acquisition** à une date rapprochée de celle du décès (voir cependant pour les ventes amiables);
- la **cote** des œuvres les plus connues telle qu'elle ressort d'ouvrages ou de revues spécialisées (Gazette de l'Hôtel Drouot, etc.).

La Cour de cassation avait auparavant jugé qu'un tribunal ne considère pas des objets d'art comme des « meubles meublants » lorsque, après les avoir estimés à la valeur déclarée à l'assureur (CGI art. 764, II), il tient compte de ces biens (qui avaient été omis dans la déclaration de succession) pour fixer, en application de l'article 764, I-3° du CGI, la valeur des meubles meublants à 5 % de celle de l'ensemble des autres biens mobiliers et immobiliers composant la succession (Cass. com. 4 octobre 1994 n° 1748 D, Chatelain : RJF 12/94 n° 1386).

Tableau comparatif pour l'évaluation:

Meubles meublants	Bijoux, pierreries, objets d'art et de collection	Autres meubles corporels (Vaisselle, vêtements, voiture, etc.)
I. Vente publique dans les deux ans après le décès (prix net, frais de vente déduits)	I. Comme 1 ^e col., n° I.	I. Comme 1 ^e col., n° I.
II. Inventaire dans les formes légales dans les cinq ans après le décès	II. Tous actes estimatifs dans les cinq ans après le décès (inventaire quelconque, même non dans les formes légales, partage, délivrance de legs... - lorsque l'évaluation dans l'acte estimatif est supérieure au montant de l'évaluation du contrat d'assurance (voir ci-dessous III). - ou en l'absence d'un contrat d'assurance.	II. Tous actes estimatifs dans les cinq ans après le décès (inventaire même non dans les formes légales, partage, délivrance de legs...).
III. Déclaration détaillée estimative des redevables avec minimum forfaitaire de 5 % de la valeur brute (donc avant déduction du passif successoral) des autres biens (meubles ou immeubles) successoraux taxables.	III. Déclaration détaillée et estimative des redevables au moins égale, le cas échéant, au montant des évaluations contenues dans les contrats d'assurance contre le vol ou l'incendie en cours au décès, datant de moins de dix ans et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs (même en présence d'un acte estimatif s'il contient une évaluation inférieure au montant de l'évaluation des contrats d'assurance).	III. Déclaration détaillée et estimative des redevables (sans aucun minimum forfaitaire).

Option possible entre plus-value et taxe forfaitaire :
Article 150 VL du Code Général des Impôts :

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.

Taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux :
Articles 150 VI à 150 VK du Code Général des Impôts

Article 150 VI

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

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 € ;

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

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.

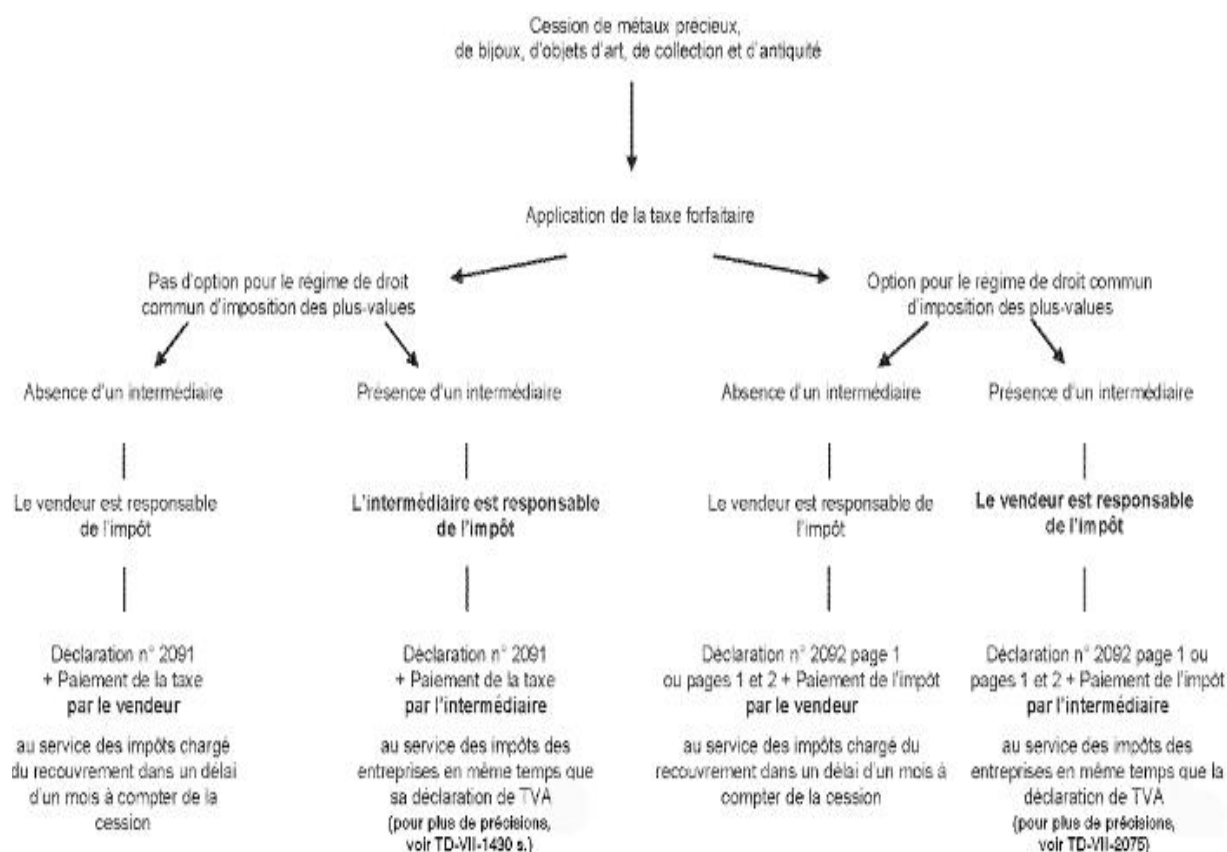
III. - La taxe est exigible au moment de la cession ou de l'exportation.

Présentation schématique de la taxe forfaitaire sur les objets et métaux précieux

Domicile fiscal du vendeur ou de l'exportateur	Nature de l'objet cédé ou exploité	Opération	Taxe forfaitaire sur les objets et métaux précieux
France	Métal précieux	Cession en France ou CE	Oui
		Exportation (hors CE) autre que temporaire	
		Introduction en France en provenance d'un autre Etat membre de la CE	Non
		Transfert de France vers un Etat membre de la CE	
	Bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité	Cession en France ou CE	Oui
		Exportation (hors CE) autre que temporaire	
		Introduction en France en provenance d'un autre Etat membre de la CE	Non
		Transfert de France vers un Etat membre de la CE	
Etranger	Métal précieux	Cession en France	Oui
		Exportation (hors CE) autre que temporaire	Non, si l'objet a été préalablement importé ou introduit en France par l'exportateur ou si celui-ci l'a acquis en France auprès d'un professionnel ou si l'acquisition a donné lieu au paiement de la taxe
		Introduction en France en provenance d'un autre Etat membre	Non

Domicile fiscal du vendeur ou de l'exportateur	Nature de l'objet cédé ou exploité	Opération	Taxe forfaitaire sur les objets et métaux précieux
		de la CE	
		Transfert de France vers un Etat membre de la CE	
	Bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité	Cession en France	Non
		Exportation (hors CE) autre que temporaire	Non, si l'objet a été préalablement importé ou introduit en France par l'exportateur ou si celui-ci l'a acquis en France
		Introduction en France en provenance d'un autre Etat membre de la CE	Non
		Transfert de France vers un Etat membre de la CE	

Représentation schématique de l'imposition des objets et métaux précieux : Cession à titre onéreux



Représentation schématique de l'imposition des objets et métaux précieux : Exportation

