



PAR  
MURIELLE GAMET  
GROUPE PATRIMOINE



## THÉMA : LA FAMILLE

### L'ACQUISITION ET LA DÉTENTION DES ŒUVRES D'ART : DE LA PROPRIÉTÉ PRIVÉE À LA PHILANTHROPIE

*La rubrique THÉMA a vocation à accueillir un article et une fiche pratique autour d'un sujet que nous abordons tout au long de l'année. En 2015, c'est un thème très cher à notre profession et à l'Étude qui a été retenu : la famille. Symbole d'alliance, de partage et de transmission, le notaire est présent à toutes les étapes importantes de la vie familiale.*

Les œuvres d'art détenues par certains seront tôt ou tard transmises à titre gratuit ou onéreux ; et leur transmission peut être organisée ou subie. Elles peuvent être conservées en famille, transmises de génération en génération, remises à l'État à titre de dation en paiement pour régler des taxes ou impôts ou être vendues pour répondre à un besoin de liquidités. Mais leur acquisition ou leur détention peut également être un acte philanthropique ayant pour objectif humanisme et mécénat. Dans ce cas-là, l'Administration fiscale a souhaité encourager les propriétaires, collectionneurs et chefs d'entreprise en créant une fiscalité favorable. Nous vous proposons d'examiner l'aspect civil de la transmission et ses moyens avant de développer les arguments fiscaux que l'État a mis en place pour favoriser le mécénat.

#### 1 - UNE TRANSMISSION ORGANISÉE :

##### 1-1. LA TRANSMISSION PAR DONATION OU DONATION-PARTAGE :

Si les œuvres d'art doivent rester en famille et que certaines ont une valeur intéressante ou une histoire remarquable, le propriétaire peut vouloir s'assurer à qui seront dévolus ces biens et en faire donation de son

vivant. Les clauses habituelles des donations peuvent alors trouver tout leur sens.

Si le donateur souhaite conserver l'usage du bien, il pourra prévoir une clause de réserve d'usufruit qui l'autorisera à garder ce tableau ou cette sculpture dans son salon. En cas de décès et si il est seul propriétaire, il pourra prévoir une clause de réversion d'usufruit au

“

Si le donateur souhaite conserver l'usage du bien, il pourra prévoir une clause de réserve d'usufruit qui l'autorisera à garder ce tableau ou cette sculpture dans son salon.

”

profit du conjoint survivant pour celui-ci puisse en conserver également la jouissance en cas de décès de son conjoint propriétaire. Si la donation est faite en pleine propriété, il pourra prévoir une clause d'interdiction de vendre ou de nantissement sans son accord express pour

être certain que le bien soit conservé de son vivant. Il pourrait également prévoir une clause de droit de retour conventionnel pour s'assurer qu'en cas de décès du donataire, le bien transmis puisse lui revenir prioritairement et sans fiscalité et éviter ainsi que ce bien soit légué à un tiers et quitte la cellule familiale.

Si le donateur a plusieurs enfants, on conseillera à ce dernier de signer une donation-partage. Une donation-partage égalitaire de biens divis permet aux donataires de figer la valeur des biens, sans remise en cause

ultérieure au moment de la succession du donateur dès lors que tous les enfants ont été allotés. Les biens sont donnés irrévocablement et partagés en lots égaux. Ainsi si au jour de la donation les lots avaient pu tous avoir la même valeur, on sait que la cote du contemporain, de l'art primitif et des années 30 sont à l'heure actuelle bien différente des meubles XVIII<sup>ème</sup>.

Si le défunt n'avait pas régularisé une donation-partage, les héritiers se devraient le rapport entre eux des valeurs des biens reçus au jour du décès et les uns pourraient devoir aux autres des sommes d'argent en compensation de leur baisse de valeur. Il en est de même pour la donation-partage d'un bien indivis, c'est-à-dire lorsque le donateur aura fait donation de telle œuvre à ses enfants ceux-ci recevant aux termes de cet acte une quote-part du bien. Si celui-ci est vendu, chacun reçoit une fraction du prix. Ceux qui réinvestiront cette somme dans l'acquisition d'un nouveau bien à forte croissance, devront au jour du décès le rapport de la valeur de ce nouveau bien, tandis que ceux qui n'auront pas investi cet argent devront à leurs cohéritiers le rapport du nominal de la somme d'argent.

Enfin, si le détenteur de l'œuvre souhaite en faire donation à un tiers (personnes physiques ou morales) et qu'il a des héritiers réservataires (descendants ou en l'absence de descendants, le conjoint), cette donation s'imputera sur la quotité disponible. Il en est de même en cas de donation précipitaire à un descendant. Le calcul de la réserve héréditaire et de la quotité disponible s'effectue au jour de décès et non au jour de sa transmission. On ne peut donc pas toujours prévoir l'évolution de la cote du bien et donc son éventuelle atteinte à la réserve. En effet, si au jour du décès la valeur des biens reçus dépasse le seul de la quotité disponible (moitié du patrimoine en cas d'un enfant, un tiers en cas de deux enfants, un quart si trois enfants et plus et un quart pour le conjoint en cas d'absence d'enfant), le donataire devra restituer la valeur excédant cette enveloppe ou si il n'a pas les moyens financiers de racheter cet excès, il devra rendre tout ou partie des biens reçus.

En 2008, le Ministre de la Culture a exigé que les commissions d'acquisitions préalables aux donations consenties aux musées de France ne délivrent des avis favorables que si les

héritiers réservataires renonçaient par anticipation à l'action en réduction. Enfin, et c'est là un dernier effet de la réforme du 23 juin 2006, si le donateur souhaite que le bien soit la propriété d'un tiers (musée, fondations ou autres) et qu'il sait que ses héritiers y sont opposés, il transmettra ce bien de son vivant par donation hors part ou non. Le rapport de

ce bien étant par l'effet de la loi du en valeur et non en nature, le bénéficiaire en conservera la propriété et ne devra donc qu'une indemnisation de l'excédent de valeur aux héritiers. La propriété des biens pourra alors être conservée par ce tiers.

“  
Si le propriétaire ne souhaite pas agir de son vivant, il pourra évidemment procéder à la rédaction de legs dans un testament.  
”

Si le propriétaire ne souhaite pas agir de son vivant, il pourra évidemment procéder à la rédaction de legs dans un testament. La différence d'un point de vue civil avec une donation réside essentiellement en sa révocabilité. Il pourra en effet changer d'avis autant de fois qu'il le souhaite et que ses capacités lui en donnent la possibilité.

Au-delà de ces transmissions organisées, surtout si il s'agit d'une collection, le collectionneur pourra être attaché à ce que les biens restent ensemble et à défaut de musée pour l'accueillir, il pourra constituer une personne morale dédiée à cet ensemble culturel.

## 2 - LA CRÉATION D'UNE PERSONNE MORALE :

Elle pourra revêtir la forme d'une fondation ou d'un fonds de dotation.

**a) La fondation se distingue de l'association par le fait qu'elle ne résulte pas seulement de la volonté de plusieurs personnes d'œuvrer ensemble, mais d'un acte d'apport irrévocable de la part des fondateurs de la fondation<sup>1</sup>.**

Pour choisir quelle structure créer, il faut examiner ses moyens et de ses buts. Il existe à ce jour huit types de fondations mais toutes ne poursuivent pas le même objectif. Il s'agit de Fondation reconnue d'utilité publique (FRUP), la Fondation abritée (FA), la Fondation d'entreprise (FE), Fondation de coopération scientifique (FCS), Fondation partenariale (FP), Fondation universitaire (FU), et la Fondation hospitalière (FH).

Le type de fondation utilisée pour la détention de patrimoine artistique est généralement la fondation RUP. Elle se crée par

la signature de ses statuts et pour obtenir la personnalité juridique, fera l'objet d'un décret en Conseil d'État de reconnaissance d'utilité publique. Le Conseil d'État vérifiera la capacité financière d'assurer son fonctionnement. L'apport d'œuvre d'art ou l'acquisition d'œuvre d'art devra être donc complété par des liquidités ou des revenus suffisants à son fonctionnement. Aussi, même si aucun montant minimum n'est requis par les textes, le budget de fonctionnement requiert un montant élevé avoisinant un million d'euros. Il s'agit là d'un frein à la constitution de telle personne morale.

### b) La création d'un fonds de dotation :

Le texte fondateur des fonds de dotation les définit comme « une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens et droits de toute nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une œuvre ou d'une mission d'intérêt général ou les redistribue pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général<sup>2</sup> ». Sa création est encouragée par une simplification des étapes administratives. Elle ne requiert pas de décret en Conseil d'État. Sa personnalité morale sera acquise par le dépôt de ses statuts en préfecture et la publication de ces derniers dans un journal d'annonces légales. En outre, avant le 25 janvier 2015 aucun montant minimum de la dotation n'était requis. La liberté était absolue. Celle-ci a été encadrée depuis, mais le montant minimum a été fixé à 15 000 € ce qui reste raisonnable.

## 2 - L'ENCOURAGEMENT POUR L'ACQUISITION DE CES BIENS PAR UNE FISCALITÉ FAVORABLE :

### 2-1. EN FAVEUR DES PARTICULIERS :

Grâce aux œuvres d'art, plusieurs impôts peuvent être réduits tels l'impôt sur le revenu des personnes physiques et d'autres totalement exonérés comme les droits de donation et encore d'autres éteints par la remise d'œuvres d'art (dation en paiement au titre du droit de partage, ou des droits de succession par exemple).

### a) Au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques :

Le code général des impôts<sup>3</sup> prévoit que « 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes prises dans la limite de 20 % du revenu imposable qui correspondent à des

2- Article 140 I de la Loi n°2008-776 du 4 août 2008  
3- Article 200 du Code Général des Impôts

dons et versements, y compris l'abandon ex près de revenus ou produits, effectués par les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B, au profit :

a) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique sous réserve du 2 bis, de fondations universitaires ou de fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation et, pour les seuls salariés des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe, au sens de l'article 223 A ou de l'article 223 A bis, auquel appartient l'entreprise fondatrice, de fondations d'entreprise, lorsque ces organismes répondent aux conditions fixées au b ;

b) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;

c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ; (...)

f) D'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale (...) l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence ; (...)

g) De fonds de dotation :

1° Répondant aux caractéristiques mentionnées au b ... ;

2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements mentionnés au premier alinéa du 1 à des organismes mentionnés aux a à f bis ou à la Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux quatre premiers alinéas du 2 bis, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au dernier alinéa du même 2 bis. Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant

le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit. (...)

1 bis. Pour l'application des dispositions du 1, lorsque les dons et versements effectués au cours d'une année excèdent la limite de 20 %, l'excédent est reporté successivement sur les années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions. (...)

2. Les fondations et associations reconnues d'utilité publique peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'État, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au 1.

La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique.

Un décret en Conseil d'État fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure déconcentrée permettant de l'accorder. »

Ainsi une personne physique peut-elle faire donation à un tel organisme, d'une œuvre d'art qui sera nécessairement évaluée à sa juste valeur et bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu.

Dans l'acte de donation et dans les faits, le donateur ne devra recevoir aucune contrepartie à son acte d'appauvrissement autre que des avantages symboliques (hommage, nom du donateur sous l'œuvre donnée...).

**b) Au titre de l'Impôt Solidarité sur la Fortune :**

Les donateurs redevables de cet impôt qui font des dons au profit de certains organismes peuvent imputer sur leur ISF 75 % du montant de leurs versements. Le montant de l'avantage fiscal au titre des dons et investissements dans les PME est plafonné en général à 50 000 € par an<sup>4</sup>.

Ouvrent droit à la réduction d'impôt les dons effectués en numéraire et les dons en pleine propriété de titres admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étran-

ger au profit notamment :

- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;
- des fondations reconnues d'utilité publique ;
- des fondations universitaires et des fondations partenariales.

Il s'agit donc de donation de sommes d'argent et non d'œuvres d'art qui constituera l'avantage fiscal. Mais cet apport financier permettra aux fondations artistiques et notamment les FRUP de constituer son fonds de roulement.

Il est à noter que le cumul de l'exonération d'impôt sur le revenu et d'impôt solidarité sur la fortune n'est pas admis par l'Administration fiscale. Le redevable de ces deux impositions devra donc choisir l'exonération dont il souhaite bénéficier.

**c) Au titre des droits de donation :**

La générosité des donateurs est ainsi soutenue par l'Administration fiscale qui prévoit une exonération des droits de donation dans un certain nombre de cas.

Par exemple, le Code Général des Impôts<sup>5</sup> dispose que (...) le donataire, l'héritier ou le légataire d'une œuvre d'art, de livres, d'objets de collections ou de documents de haute valeur artistique ou historique, est exonéré

des droits de mutation et des taxes annexes afférents à la transmission de ces biens, lorsqu'il en fait don à l'État dans le délai prévu pour l'enregistrement de l'acte constatant la mutation ou de la déclaration de la succession. » On précisa qu'en général le dépôt de la déclaration

doit intervenir dans les six mois à compter du décès. En conséquence, si les héritiers font le choix d'utiliser le bénéfice de cette exonération, ils devront le faire assez tôt pour les commissions d'acquisition qui doivent donner leur avis favorable au choix de l'œuvre ait le temps de se prononcer.

L'Administration fiscale prévoit ensuite que les dons et legs faits aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et aux établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique<sup>6</sup> et les dons et legs au profit de certains fonds de dotation<sup>7</sup> sont exonérés de la même façon.

“ La générosité des donateurs est ainsi soutenue par l'Administration fiscale qui prévoit une exonération des droits de donation dans un certain nombre de cas. ”

4- Article. 885-0 V bis A du Code Général des Impôts

5- Article 1131 du Code Général des Impôts

6- Article 795, 5° du Code Général des Impôts

7- Article 795, 14° du Code Général des Impôts

#### d) La dation en paiement :

Il ne s'agit pas d'une action philanthropique mais d'un moyen de paiement de certains impôts (droit de partage, droits de donation ou de succession et ISF mais pas impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés). Le propriétaire ou ses héritiers proposent ainsi à l'État la remise d'œuvre d'art ou de biens exceptionnels qu'un conservateur de musée agréera après avoir vérifié que le bien a un intérêt artistique et historique digne d'être intégré dans le musée. L'appréciation est exigeante et la proposition faite par le redevable ne pourra être agréée que partiellement c'est-à-dire l'État pourra n'accepter que certains biens qui lui sont proposés et refuser d'autres. La valeur du bien sera également contrôlée par l'Administration fiscale et pourra faire l'objet d'une évaluation différente de celle retenue par le redevable. Mais attention, si la valeur libératoire de l'impôt sera celle retenue par l'Administration fiscale sauf désaccord de son propriétaire qui pourra retirer son offre, la valeur du bien proposé par le contribuable pourra servir de base d'imposition future. Il ne faut donc pas surestimer les biens. Enfin, il faut savoir que les biens remis à titre de dation doivent être détenus depuis au moins cinq ans pour pouvoir les offrir en paiement, sauf à ce que vous en soyez devenus propriétaires par voie successorale. L'acquisition de tel bien peut donc être envisagée pour permettre à ses ayants droits disposant de peu de liquidités de payer leur droits de succession par exemple.

#### 2-2. ET DES ENTREPRISES AU TITRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU OU SUR LES SOCIÉTÉS :

D'une part, les entreprises peuvent effectuer des dons, sous forme d'aide financière ou matérielle, à un organisme pour soutenir une œuvre d'intérêt général ou de se porter acquéreur d'un bien culturel déclaré trésor national. En contrepartie, elles peuvent bénéficier d'une déduction fiscale.

Ainsi, d'une part ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés les dons faits au profit notamment des fondations ou asso-

ciations reconnues d'utilité publique ou des musées de France ou encore des fonds de dotation<sup>8</sup>. Le don pourra prendre la forme de mécénat financier, en nature ou de compétence. Si l'entreprise a effectué un don sous forme de mécénat en nature ou de compétence, en contribuant avec des moyens (produits ou services), il faut préciser que cette contribution sera valorisée au prix de revient, ou à la valeur nette comptable pour les éléments inscrits à l'actif de l'entreprise.

De deuxième part, les entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 90 % des versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux ayant fait l'objet d'un refus de délivrance d'un certificat d'exportation par l'autorité administrative, dans les conditions prévues à l'article L. 111-4 du code du patrimoine et pour lesquels l'État a fait au propriétaire du bien une offre d'achat dans les conditions prévues par l'article L. 121-1 du même code. Cette réduction d'impôt sera également applicable, après avis motivé de la commission prévue à l'article L. 111-4 précité, aux versements effectués en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national du point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

Cette réduction d'impôt s'appliquera sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les versements sont acceptés et ne peut être supérieure à 50 % du montant de l'impôt dû par l'entreprise au titre de cet exercice conformément au I de l'article 219.

De troisième part, ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, égale à 40 % de leur montant, les sommes consacrées par les entreprises à l'achat de biens culturels faisant l'objet à la date d'acquisition d'un refus de certificat en application des articles L. 111-4 et L. 121-1

du code du patrimoine, dans les conditions suivantes<sup>9</sup> :

- a. le bien ne doit pas avoir fait l'objet d'une offre d'achat de l'État dans les conditions fixées par l'article L. 121-1 précité ;
- b. l'entreprise s'engage à consentir au classement du bien comme monument historique en application de l'article L. 622-4 du code du patrimoine ou comme archives historiques en application de l'article L. 212-15 du même code ;
- c. le bien ne doit pas être cédé avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de l'acquisition ;
- d. durant la période visée au c, le bien doit être placé en dépôt auprès d'un musée de France, d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'État ou placée sous son contrôle technique.

“

Les entreprises qui achètent 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.

”

La réduction d'impôt est subordonnée à l'agrément du ministre de l'économie et des finances qui se prononce après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 précité.

Enfin, les entreprises qui achètent 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<sup>10</sup>, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. Pour bénéficier de cette déduction, 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 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.

8- Article 238 bis du Code Général des Impôts  
9- Article 238 bis-0 AB du Code Général des Impôts  
10- Article 238 bis AB du Code Général des Impôts