

L'ART CONTEMPORAIN CONFRONTÉ AU DROIT

QUELLE FISCALITE POUR L'ART CONTEMPORAIN ?

L'art contemporain est devenu un sujet de réflexion dans le monde de l'entreprise.

Au travers de cette recherche, souvent reliée au mécénat, les entreprises souhaitent :

- renforcer leur image et affirmer des valeurs,
- établir une communication interne singulière,
- et, aussi, stimuler leur processus créatif¹.

Cette attirance pour l'art contemporain conduit généralement les entreprises à acquérir des œuvres, soit de manière isolée, soit dans le but de constituer une collection.

D'un point de vue fiscal, l'achat d'une œuvre se traduira par l'inscription, au bilan de l'entreprise, d'une immobilisation incorporelle, qu'il ne sera pas possible d'amortir, faute de pouvoir démontrer l'existence de sa dépréciation irréversible du fait de l'usage, du temps ou des progrès techniques.

Mais pour contourner cet inconvénient, la location d'œuvres est souvent proposée comme alternative à l'achat, dans la mesure où elle engendre à la charge de l'entreprise des loyers déductibles de ses résultats.

Cependant, lorsqu'à l'expiration du contrat de location l'entreprise dispose de la faculté d'acquérir l'œuvre moyennant une valeur résiduelle, inférieure à la valeur vénale, cette convention s'expose au danger d'être requalifiée en vente à tempérament, ce qui n'est pas satisfaisant.

¹ Voir *Art et Cie : « L'art est indispensable à l'entreprise »* sous la direction de José FRÈCHES.

Une telle prise de risque est d'autant plus regrettable, que la loi sur le mécénat offre désormais la faculté de déduire du résultat imposable, sur cinq ans une somme correspondant au prix d'acquisition des œuvres, et pour les collections les plus importantes, de constituer une fondation d'entreprise afin de bénéficier de la réduction d'impôt sur les sociétés, de 60%.

I/ L'ACQUISITION D'ŒUVRES ORIGINALES D'ARTISTES VIVANTS

L'article 238 bis A B du Code général des impôts, prévoit une déduction spéciale en faveur des entreprises qui achètent, notamment, des œuvres originales d'artistes vivants au moment de l'achat, pour les exposer au public.

a) L'entreprise doit acquérir une « œuvre originale »

Dans sa Doctrine administrative², l'Administration précise que cette mesure s'applique aux œuvres susceptibles de bénéficier du taux réduit de TVA, lesquelles sont définies à l'article 98 A II de l'annexe III au CGI.

Cette définition, est complétée par l'Annexe I à la VI^{ème} directive, dont les termes sont similaires à ceux du décret précité, mais se réfèrent, en outre, à la nomenclature des produits du tarif douanier commun.

En général, un objet est qualifié d'œuvre d'art, s'il a été entièrement exécuté à la main par l'artiste, ce qui exclut l'emploi de tout procédé, quel qu'il soit, permettant de suppléer en tout ou partie à cette intervention humaine.

Cette définition est notamment étendue aux gravures, estampes, lithographies, si l'œuvre est éditée en un nombre limité de tirages, apprécié par rapport aux usages normaux de la profession et aux fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste.

La photographie d'art, est celle prise par l'artiste, tirée par lui ou sous son contrôle, signée et numérotée dans la limite de 30 exemplaires, tous formats et supports confondus.

En outre, ne peuvent être considérées comme des œuvres d'art, que les photographies qui portent témoignages d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur³.

Le fiscaliste, amoureux de l'art contemporain, sera déçu de ne pas trouver la vidéo dans cette liste d'œuvres.

Toutefois, par tolérance administrative, il est désormais admis que le régime de la TVA des œuvres d'art est applicable aux créations réalisées sur un support audiovisuel ou numérique sous diverses conditions, notamment de tirage limité à 12 exemplaires⁴.

² *Instruction du 24 octobre 2002, 4C-6-02, n° 80.*

³ *Instruction du 25 juin 2003 – 3C-3-03.*

⁴ *Lettre au Comité des galeries.*

b) L'artiste doit être vivant, au moment de l'achat de l'œuvre

Elle peut être achetée directement à l'artiste ou par l'intermédiaire d'un tiers : galerie, courtier, ou société de vente volontaire.

En outre, il peut ne pas s'agir d'une première acquisition de l'objet.

c) L'œuvre doit être exposée au public

Jusqu'à l'intervention de la Loi de finances rectificative pour 2005, la déduction était réservée aux œuvres exposées dans un lieu accessible au public, pour la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux 4 années suivantes.

En pratique, une telle condition excluait du bénéfice de la mesure, de très nombreuses entreprises et en particulier, les PME.

Après avoir été maintes fois sollicité, BERCY a fini par étendre le champ de la mesure et pour ainsi dire, a consacré l'intérêt des entreprises pour l'art contemporain, en inscrivant dans la loi, que l'œuvre doit être accessible au public ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux.

Cette modification est essentielle, puisqu'elle offre la possibilité d'exposer les œuvres dans les locaux privés de l'entreprise, par exemple, des salles de réunions, des restaurants d'entreprise, des couloirs, des cafétérias..., tout au long de la période de cinq ans de requise par le texte.

En outre, il est admis que l'œuvre puisse être placée en dépôt auprès d'une région, d'un département, d'une commune ou de leurs établissements publics.

d) Les modalités de déduction et de dépréciation de l'oeuvre

Pour les œuvres acquises à compter du 1^{er} janvier 2002, la déduction est opérée par cinquièmes sur les résultats de l'exercice d'acquisition et des 4 années suivantes.

La déduction ne peut pas excéder la limite de 5/°° du chiffre d'affaires hors taxes de la société, minorée des versements effectués pour le mécénat.

Cette limite est susceptible de poser une difficulté si la collection est constituée par la holding d'un groupe.

Il serait donc souhaitable qu'une mesure législative permette d'apprécier la limite de 5/°° au niveau du chiffre d'affaires H.T. consolidé des sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale.

La base de la déduction correspond au prix de revient de l'œuvre, c'est-à-dire à son prix d'achat augmenté des frais accessoires et diminué, le cas échéant, de la TVA récupérable.

Les frais d'acquisition de l'œuvre et notamment les commissions, qui ne sont pas inclus dans son prix de revient, sont, sur option, inscrites en charges ou comptabilisés dans le coût d'entrée du bien⁵.

La déduction ainsi opérée est extra comptable et doit être distraite du résultat comptable pour être affectée à un compte de réserve spéciale, figurant au passif du bilan de la société.

Cette obligation d'inscription en réserves, a pour effet de restreindre le champ de la mesure, aux seules sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés, ainsi qu'à celles qui relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes.

En pratique, cette restriction exclut de la mesure, les professions libérales et les entreprises individuelles, ce qui est regrettable.

L'œuvre sera inscrite au bilan, comme une immobilisation incorporelle et sera donc exonérée de taxe professionnelle.

Son éventuelle dépréciation sera régie par l'article 39-1-5^{ème}, 2^{ème} alinéa du Code général des impôts, dans les conditions habituelles de déductibilité des provisions, si le coût d'acquisition de l'œuvre d'art est inférieur à 7 600 Euros, ou sur la base d'un rapport d'un expert judiciaire, pour un montant supérieur.

L'éventuelle provision pour dépréciation ne peut être déductible que pour une fraction qui excède le montant des déductions déjà pratiquées sur le fondement de l'article 238 bis A-B du Code général des impôts.

e) Cession de l'oeuvre

Le montant des déductions doit être réintégré au résultat imposable de la société si l'œuvre n'est plus exposée au public, s'il s'opère une cession de l'œuvre à la suite de sa vente ou de toute autre cause : fusion, apport en société, etc... et enfin, en cas de prélèvement sur le compte de réserve spéciale.

Si l'artiste est toujours vivant, le cessionnaire peut alors bénéficier des dispositions de l'article 238 A-B du Code général des impôts sur la base de son prix de revient déterminé lors de sa propre acquisition.

Il est regrettable qu'une restructuration puisse être pénalisante, aussi serait-il souhaitable qu'une modification législative intervienne, afin d'écartier la réintégration lorsque la cession est le résultat d'une fusion, scission ou apport partiel d'actif placé sous le régime spécial de faveur des fusions de sociétés ou opérations assimilées.

⁵ Article 5.2 du règlement CRC n° 2004.06.

A l'expiration du délai de cinq ans, l'entreprise collectionneuse peut envisager de céder, à titre gratuit, tout ou partie des œuvres collectionnées, au profit d'une fondation d'entreprise, créée à son initiative.

Cette donation constitue une cession entraînant la réintégration, dans le résultat imposable, des sommes inscrites en réserves.

Mais en contrepartie, le donateur bénéficie de la réduction d'impôt égale à 60% du prix de revient d'origine de l'œuvre.

II/ LA CREATION D'UNE FONDATION D'ENTREPRISE

En mars 2005, il existait 153 fondations créées par des entreprises, dont 91 fondations d'entreprise, 48 constituées sous l'égide de La Fondation de France, 5 sous l'égide de l'Institut de France et 7 reconnues d'utilité publique.

Pour sa part, la Fondation CARTIER a été constituée en 1992, sous l'égide de la Fondation de France.

Les fondations d'entreprise tendent à se développer, en raison de la faculté offerte par l'article 238 bis du Code général des impôts, d'accorder le régime fiscal du mécénat aux versements opérés au profit d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice.

Depuis la modification instaurée par les Musées de France⁶, le programme d'action pluriannuelle d'une fondation d'entreprise a été simplifié d'un point de vue administratif.

En outre, depuis la loi du 1^{er} août 2003, une fondation d'entreprise peut recevoir des dons effectués par les salariés de l'entreprise fondatrice, ou de ceux des entreprises du groupe auxquelles appartient cette entreprise.

Dans le domaine de l'art contemporain, la Fondation COLAS, l'Espace PAUL RICARD, ou la Fondation NEUFLIZE VIE pour la photographie contemporaine, sont constituées sous la forme de fondations d'entreprise.

L'acquisition d'œuvres d'art, au travers d'une fondation d'entreprise, comporte des avantages indéniables par rapport à une acquisition opérée directement par l'entreprise.

En effet, dès l'année des versements opérés en faveur de la fondation, ses fondateurs bénéficient de la réduction d'impôt sur les sociétés de 60% dans la limite de 5/100^e du chiffre d'affaires prévue à l'article 238 Bis du Code général des impôts.

⁶ Loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002.

Cette réduction d'impôt de 60% doit être comparée à l'économie d'impôt sur les sociétés suscitée par le régime d'acquisition des œuvres d'artistes vivants qui offre une économie d'impôt sur les sociétés de 33,1/3%, étalée sur cinq ans.

En outre, la réduction d'impôts de 60% est définitive, aussi, la restructuration de la société fondatrice par fusion ou par apport partiel d'actif, sera neutre alors que la cession d'œuvres par leur propriétaire, dans les mêmes circonstances conduira à la réintégration des sommes inscrites à la réserve spéciale.

Toujours dans l'hypothèse d'une fusion entre le fondateur et une autre entreprise, la fondation d'entreprise peut adopter un autre nom, changer la composition de son Conseil d'Administration et même, modifier sa vocation initiale.

En revanche, en cas de dissolution d'une fondation d'entreprise, les œuvres devront revenir à un ou plusieurs établissements publics ou reconnus d'utilité publique et une autre fondation d'entreprise ne pourra pas être attributive de l'actif de la fondation d'entreprise dissoute.

Afin que les fondateurs bénéficient de la réduction d'impôt de 60%, la fondation d'entreprise devra, non seulement, comporter un but notamment culturel avéré mais également satisfaire la condition d'intérêt général considérée remplie si l'activité de la fondation n'est pas lucrative, si sa gestion est désintéressée et si aucun avantage n'est procuré à ses membres.

En outre, la fondation ne doit pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes.

En général, les fondations d'entreprise existantes et dédiées à l'art contemporain, disposent d'un personnel propre, touchent un public, organisent des prix ou des événements, largement médiatisés et acquièrent une notoriété significative.

Les artistes dont les œuvres sont acquises par une fondation d'entreprise, bénéficient de cette promotion et seront rassurés par la relative stabilité de la propriété des œuvres acquises par une fondation d'entreprise.

A la fin de sa vie, dans « Mémoire de la chambre jaune », le peintre Jean HELION écrivait : en 1983 : « ... *l'art est un espoir d'éternité, s'il n'en est la preuve* »⁷.

L'objectif d'une collection dédiée à l'art contemporain n'est-il pas de placer l'entreprise dans une recherche de développement durable et d'innovation ?

© Maître PRADIÉ

Stéphane Jacob remercie Maître Pradié de son aimable autorisation de diffusion.

⁷ Page 186.