



Chapitre d'actes

2014

Published version

Public access

This is the published version of the publication, made available in accordance with the publisher's policy.

---

## Le prix de l'oeuvre d'art en droit fiscal : le fisc a-t-il du goût?

---

Oberson, Xavier

### How to cite

OBERSON, Xavier. Le prix de l'oeuvre d'art en droit fiscal : le fisc a-t-il du goût? In: L'art a-t-il un prix ? L'évaluation des oeuvres d'art, ses défis pratiques et juridiques = The art of pricing the priceless: on the valuation of art, its challenges and liabilities. Gabus, Pierre ; Bandle, Anne Laure (Ed.). Genève. Genève : Schulthess, 2014. p. 107–118. (Etudes en droit de l'art)

This publication URL: <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:46222>

© This document is protected by copyright. Please refer to copyright holder(s) for terms of use.

Last deposit update in Archive ouverte UNIGE on 14.03.2023 23:47

XAVIER OBERSON\*

# **Le prix de l'œuvre d'art en droit fiscal**

## **Le fisc a-t-il du goût ?**

---

|  |     |
|--|-----|
| <b>I. Le problème</b>  | 108 |
| <b>II. L'impôt sur la fortune</b>  | 108 |
| A. En général  | 108 |
| B. L'exonération du mobilier de ménage<br>et des objets personnels d'usage courant | 109 |
| C. Le problème de l'évaluation   | 112 |
| D. L'application du bouclier fiscal  | 115 |
| <b>III. L'imposition des successions et des donations</b>                          | 115 |
| A. La valeur déterminante  | 115 |
| B. La dation en paiement   | 116 |
| <b>IV. La TVA</b>  | 117 |
| <b>CONCLUSION</b>  | 118 |

---

\* Professeur à l'Université de Genève, avocat.

## I. Le problème

Le prix d'une œuvre d'art est un élément fondamental pour le fisc. Divers impôts sont en effet susceptibles de frapper la valeur d'une œuvre. On songera notamment aux impôts sur la fortune, durant la détention, ou aux impôts sur les successions et donations, en cas de transfert à titre gratuit, pour cause de décès ou durant la vie du contribuable. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA), notamment lors de l'importation d'une œuvre, se fonde également sur une valeur à déterminer en un instant, celui du passage au travers de la frontière. Sans parler du prix d'acquisition ou de vente d'une œuvre, dans le cadre de l'imposition du revenu.

Le domaine de l'art est pourtant peu adapté à une évaluation par le fisc. Les acteurs du domaine sont souvent des passionnés, guère motivés par des considérations mercantiles. De surcroît, la notion de « marché » ne reflète souvent pas la réalité du monde de l'art. Parfois même, il n'y a pas vraiment de marché car l'œuvre n'est, soit pas vendable, soit tellement spéciale que seul un cercle étroit d'initiés y sont susceptibles de l'estimer, voire de l'apprécier. Dans la mesure où un marché existe, il y en a en outre plusieurs. Comment dès lors appréhender fiscalement cette valeur ? Nous allons tenter d'esquisser comment le fisc, d'un côté et les contribuables, de l'autre, appréhendent cette situation.

Dans cette optique, bien que le prix joue bien évidemment un rôle fondamental en matière d'impôt sur le revenu, nous n'aborderons pas la problématique dans ce contexte<sup>1</sup>. Jusqu'ici, d'ailleurs la jurisprudence s'est concentrée sur le problème de la délimitation entre le gain en capital non imposable ou l'activité indépendante<sup>2</sup>.

## II. L'impôt sur la fortune

### A. En général

L'impôt sur la fortune est prélevé uniquement sur le plan cantonal. L'ensemble de la fortune nette est imposable (article 13 al. 1 LHID)<sup>3</sup>. La fortune comprend la somme de toutes les choses et valeurs patrimoniales dont une personne peut disposer librement<sup>4</sup>. Elle englobe

---

1 Voir à ce propos, Xavier Oberson/Jean-Frédéric Maraia, Artistes, art et fiscalité, SJ 2012, pp. 61 ss ; Xavier Oberson/Jean-Frédéric Maraia, Der Fiskus und die Kunst, in Kultur Kunst Recht (Peter Mosimann, Marc-André Renold et Andrea F. G. Raschèr, eds.), Bâle 2009, pp. 938 ss ; Marcel R. Jung, Der Kunstsammler im Schweizer Steuergesetz, in Kunst und Recht, Bâle 2012, pp. 15 ss, pp. 24 ss.

2 Deux arrêts récents du Tribunal fédéral sont à mentionner sur cette problématique ; un arrêt du 10 août 2009 (2C – 893/2008), à propos de la vente d'affiches de collections (considérée comme un revenu taxable car la source principale du revenu du contribuable), puis un arrêt du 29 juillet 2011 (2C – 766/2010), sur la vente d'une sculpture de Giacometti (traitée comme un gain en capital exonéré).

3 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, RS 642.14.

4 Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 167.

donc tous les actifs appréciables en argent, c'est-à-dire susceptibles d'être réalisés en échange d'une contreprestation<sup>5</sup>. Font toutefois exception, le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant (article 13 al. 4 LHID)<sup>6</sup>. Il s'agit d'une énumération exhaustive<sup>7</sup>. En cas d'usufruit, c'est l'usufruitier qui est soumis à l'impôt (article 13 al. 2 LHID). La question se pose donc de savoir dans quelle mesure les œuvres d'art, manifestement des valeurs patrimoniales, peuvent bénéficier de l'exonération en tant que mobilier du contribuable.

## B. L'exonération du mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant

Bien que l'impôt vise la fortune nette, la loi exonère le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant. Par **mobilier de ménage**, on vise les objets qui servent à l'habitation, se trouvent dans la maison et font partie de l'ameublement habituel<sup>8</sup>. Les **objets personnels** sont tous les biens (habits, montres, bijoux, appareils de photo, caméras, électronique, articles de sports, etc.) qui servent effectivement à la vie de tous les jours<sup>9</sup>. On notera que, contrairement au mobilier de ménage, les objets personnels n'ont pas besoin de se trouver dans la maison du contribuable, sinon l'adjonction de cette catégorie n'aurait guère de sens<sup>10</sup>. En principe, le critère de distinction est bien **l'utilisation du bien** et non sa valeur. En d'autres termes, il s'agit de vérifier si l'objet à qualifier sert à l'usage courant ou au placement. L'exonération n'est en effet admise que dans le premier cas<sup>11</sup>.

La question de la délimitation de la notion de mobilier de ménage et d'objets personnels d'usage courant se pose lorsque des œuvres (objets d'art ou collections) sont détenues dans la fortune privée d'un contribuable. Généralement, l'approche doit se faire de cas en cas, compte tenu de toutes les circonstances et du but de l'exonération visée par l'article 13 al. 4 LHID.

La jurisprudence zurichoise permet d'illustrer cette problématique. Elle semble toutefois, suite à un arrêt récent, donner de plus en plus d'importance au critère de la valeur de l'objet considéré.

---

5 ATF du 12 octobre 2011, RDAF 2011 II 553.

6 Concernant la justification de l'exonération du mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant, v. StE 1997 B 52.1 n. 3, consid. b.

7 Rainer Zigerlig/Guido Jud, *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG (Martin Zweifel et Peter Athanas, eds.), 2e éd., Bâle et al. 2002, n. 18 *ad* art. 13 StHG.

8 Zigerlig/Jud (note 7), n. 20 *ad* art. 13.

9 *Ibid.*

10 Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans-Ulrich Meuter, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2e éd., Zurich 2006, n. 16 *ad* § 39.

11 Frédéric De le Court/Danielle Axelroud Buchman, *Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques*, StR 2011, pp. 900 ss., p. 905.

Dans un arrêt de 1979, le Tribunal administratif a jugé, par exemple, qu'un manteau de fourrure ne constituait pas un placement, cela d'autant plus que sa valeur se déprécie avec le temps<sup>12</sup>. Il en va de même de tableaux, en tant qu'éléments décoratifs, accrochés au mur.

Dans une affaire plus récente<sup>13</sup>, toutefois, la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) a dû examiner la situation d'une collection d'objets d'art, notamment de photos, d'une valeur d'environ CHF 2,5 millions, sur une fortune totale – sans les objets d'art – de CHF 7,5 millions. Certes, la CCR a reconnu que l'article 13 al. 4 LHID ne fixe aucune limite quant à la valeur des objets mobiliers<sup>14</sup>. Dans cet arrêt, influencée par l'importance de la valeur de cette collection, la CCR a jugé que celle-ci ne pouvait plus être considérée comme du mobilier de ménage, de sorte qu'elle ne pouvait pas être exonérée de l'impôt.

La CCR a procédé à cette occasion à une analyse approfondie du but de cette exonération. L'article 13 al. 4 LHID, selon elle, tend essentiellement à mettre en œuvre le **principe de praticabilité**. Il s'agit avant tout d'éviter les difficultés pratiques liées : (i) à la mise en œuvre de l'imposition sur des biens de consommation, dont la valeur diminue avec le temps ; (ii) à l'évaluation de ces biens ; (iii) à la disproportion entre les charges liées à la taxation et les recettes attendues de cette imposition. Ce système tend de surcroît à respecter la **sphère privée** de l'individu. Il est en outre conforme au principe d'égalité de traitement car, selon l'expérience de la vie, la valeur des objets de ménage croît avec celle du reste de la fortune du contribuable. En revanche, ne peuvent bénéficier de l'exonération, des biens qui sont certes situés au lieu de résidence du contribuable, mais qui servent avant tout au **placement** de la fortune, car cela irait au-delà du but visé par la norme. En l'espèce, la collection comprenait d'importantes photos et des tableaux d'artistes renommés. Outre la valeur de celle-ci, le contribuable pouvait s'attendre à une importante plus-value, ce qui démontrait bien le caractère de placement de celle-ci.

Un arrêt récent du Tribunal administratif zurichois adopte toutefois une approche encore plus sévère<sup>15</sup>. Dans cette affaire, Mme A. a hérité de son père, il y a 30 ans, d'un tableau de Giovanni Giacometti (1868-1933). A l'époque, le tableau avait été évalué et taxé au stade de la succession sur une valeur de CHF 45'000.-. Mme A, sans être collectionneur, aimait beaucoup cette toile et l'exposait sur le mur de sa cuisine. En tant qu'unique pièce de peinture à l'huile, elle se dit que ce tableau ne peut être considéré comme une collection artistique mais bien comme du mobilier de maison non imposable. Ce tableau est donc resté pendant des décennies pendu dans sa cuisine. Finalement, le tableau est vendu aux enchères

---

12 Arrêt du Tribunal administratif du 26 octobre 1979, RB 1979 n. 39 (cité par Jung [note 1], p. 20).

13 StE 1997 B 52.1 n. 3.

14 *Ibid.*

15 Arrêt du Tribunal administratif de Zurich du 9 mai 2012, SR 2011.0019. Voir la critique très sévère de Marco Duss, Kunst in der Küche, L'Expert comptable 2012, p. 1002.

pour 2 millions de francs, en 2008. A sa grande surprise, le fisc ouvre une procédure de rappel pour soustraction d'impôt.

Le Tribunal administratif confirme l'imposition. En effet, le tableau fait partie des « *Alternativgut* », à savoir des objets qui peuvent servir à la fois de mobilier ou de placement. Selon le tribunal, pour ce type de biens, dès lors que la valeur vénale dépasse « *eine gewisse Höhe* », il appartient à la fortune imposable quelle que soit son utilisation concrète. En l'espèce, la recourante avait fait assurer séparément le tableau pour une valeur de CHF 150'000.- dans les années 1993-96. Le fait qu'elle avait conclu une assurance séparée de celle du ménage usuel montre bien qu'elle était consciente de sa valeur. De plus, les objets d'art sont appropriés comme placements car leur valeur augmente généralement<sup>16</sup>. S'agissant de l'évaluation, le Tribunal administratif admet toutefois partiellement le recours. En effet, la recourante faisait valoir que la valeur du tableau avait cru rapidement peu avant sa vente. La cour cantonale estime que l'administration fiscale ne peut se contenter d'un accroissement linéaire de la valeur fiscale de l'œuvre mais doit procéder à une évaluation pour chaque période considérée. Il est en effet reconnu, selon l'expérience de la vie, que les objets d'art n'ont pas un accroissement de valeur linéaire, mais peuvent subir des variations importantes, à la hausse, comme à la baisse.

La doctrine a critiqué vertement cet arrêt<sup>17</sup>. On cherche en vain un critère fiable pour la définition du montant déterminant pour faire passer ce bien dans la catégorie imposable. Seul le critère de l'utilisation est praticable. Cet auteur estime également que le Tribunal administratif instaure en réalité un changement de pratique car auparavant seules les « collections » et non pas les objets isolés étaient imposables. Or un changement de pratique doit être motivé et respecter les principes constitutionnels, c'est-à-dire être annoncé et conforme au principe d'égalité de traitement. Au surplus, le principe de praticabilité, qui motive pourtant l'exonération, est ici mis à mal car il est difficile d'imaginer que l'administration soit en mesure de calculer la valeur, durant chaque période fiscale, de tous les objets se trouvant dans la maison, y compris dans la cuisine...

La pratique des autres cantons est plutôt disparate. A notre connaissance, le canton de Vaud n'admet généralement pas l'exonération des œuvres d'art, en tous cas d'artistes reconnus, mais est assez souple sur l'évaluation de celle-ci. A Genève, la loi exonère expressément les collections artistiques et scientifiques qui peuvent être considérées comme des « meubles meublants »<sup>18</sup>. Le législateur a ainsi exclu de l'exonération les collections conservées par le contribuable dans un but purement spéculatif<sup>19</sup>.

---

16 Consid. 2.2.

17 Duss (note 15), pp. 1005 ss.

18 Voir l'article 55 lettre a de la Loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP), du 27 septembre 2009, qui remplace, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'article 12 lettre a de la Loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur la fortune (aLIPP-III), du 22 septembre 2000.

19 Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd., Bâle 2012, n. 13 ad § 8.

A notre avis, la valeur élevée d'un tableau ne saurait en soi constituer un motif pour refuser l'exonération<sup>20</sup>. Il convient plutôt d'analyser le but de la détention (spéculation par opposition à collection), ainsi que l'utilisation qui est faite du bien<sup>21</sup>. En d'autres termes, ce qui est déterminant, c'est la fonction du bien. Nous sommes d'avis que l'article 13 al. 4 LHID laisse en tous cas suffisamment de marge de manœuvre aux cantons pour leur permettre d'inclure dans l'exonération la détention d'œuvres d'art par des collectionneurs. En effet, pour ces personnes, la principale motivation n'est alors pas la spéculation, mais bien *la passion*. De même, les tableaux ayant le caractère de meuble meublant et situés dans une résidence secondaire devraient également entrer dans le cadre de l'exonération, dès lors qu'un but spéculatif est exclu<sup>22</sup>. En revanche, les collections simplement entreposées dans des coffres ou au port franc sont en principe imposables<sup>23</sup>. On ne saurait en effet dans de telles circonstances parler de mobilier « de ménage ». Dans tous les cas, il appartient en principe au contribuable d'apporter la preuve que l'objet d'art est exonéré<sup>24</sup>.

A noter par ailleurs que les objets d'art faisant partie de la **fortune commerciale** du contribuable ne peuvent bénéficier de l'exonération.

## C. Le problème de l'évaluation

Dans les cas où des œuvres d'art sont imposables, il faut encore procéder à leur évaluation. Selon l'article 14 al. 1 et 3 LHID, la **valeur vénale** est déterminante pour les objets qui entrent dans la **fortune privée**. Cette valeur correspond au prix qui serait obtenu en cas de vente du bien dans des conditions normales<sup>25</sup>. La valeur de rendement peut être prise en compte « de façon appropriée » (art. 14 al. 1 *in fine* LHID). Dès lors que les œuvres n'ont justement pas de rendement, leur évaluation ne peut donc intervenir que sur leur valeur vénale. Cela dit, cette évaluation doit tenir compte des particularités de ce domaine.

En effet, il est difficile de trouver une valeur de marché fiable pour une œuvre d'art en raison des **caractéristiques spécifiques** à ce domaine. Une œuvre d'art est, par définition,

---

20 L'évasion fiscale demeure toutefois réservée ; dans le même sens, De le Court/Axelroud Buchmann (note 11), p. 905.

21 V. également Zigerlig/Jud (note 7), n. 20 *ad* art. 13; Alexander Jolles/Madeleine Simonek/Patrick Waldburger, Kunst und Steuern, *in* Kunst & Recht, Schwerpunktthemen für den Kunstsammler, Zurich 2007, pp. 74 ss., p. 77. Ces derniers mentionnent deux autres critères à prendre en considération : (i) le rapport entre la valeur de l'objet d'art et la fortune globale et (ii) la manière d'assurer l'œuvre (assurance ménage ordinaire ou assurance distincte pour objets d'art), et contestent, à notre avis à juste titre, le caractère déterminant du second critère.

22 Oberson/Maraia (note 1), p. 86.

23 Xavier Oberson, La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques, SJ 2001 II 1ss 2001, p. 19.

24 StE 1997 B 52.1 n. 3. V. également Jolles/Simonek/Waldburger (note 21), p. 78.

25 Oberson (note 19), n. 17 *ad* § 8.

*unique*<sup>26</sup>. L'analyse de transactions sur des objets « comparables » est donc inappropriée. Certains collectionneurs, mus par la passion, seront prêts à attribuer un prix plus proche de l'émotion qu'une valeur marchande. De plus, la notion de « marché » est peu adaptée à cette branche. Parfois, il n'existe pas réellement de marché. Pour certaines œuvres, il n'existe que peu ou pas de transaction et il n'y a dès lors pas véritablement de marché. En outre, dans la mesure où un marché existe, il y a en réalité plusieurs marchés. On distingue, en pratique, le **marché primaire**, qui vise les transactions directes avec l'artiste ou sa galerie, du **marché secondaire**, à savoir les transactions entre collectionneurs<sup>27</sup>. En pratique, il peut se produire que l'acheteur paye un prix plus élevé sur le marché primaire que sur le marché secondaire. La doctrine préconise ainsi de se fonder sur le marché secondaire<sup>28</sup>. Mais il sied de prendre en compte les particularités du marché de l'art qui, contrairement aux titres (actions, obligations), ne connaît pas de véritable marché secondaire liquide<sup>29</sup>. De même, dans le cadre de ventes aux enchères, certains auteurs relèvent que la valeur d'une œuvre d'art pour son propriétaire ne correspond pas forcément au prix auquel l'objet pourrait être vendu aux enchères, en raison des commissions prélevées par les maisons de ventes aux enchères<sup>30</sup>. Par conséquent, si la valeur d'assurance se fonde sur le prix qui serait payé par un acheteur dans une vente aux enchères, elle devrait être réduite pour tenir compte de la valeur réelle.

En **pratique**, les autorités fiscales se réfèrent en général à la valeur d'assurance<sup>31</sup>, le contribuable demeurant libre de démontrer une valeur vénale inférieure. Dans le canton de Bâle-Campagne, la valeur déterminante correspond à 50% de la valeur d'assurance<sup>32</sup>. Dans les cas où la valeur d'assurance ne représente pas une valeur de marché, le recours à d'autres moyens est nécessaire<sup>33</sup>. Il est ainsi notamment possible de procéder à une expertise. Internet connaît également des sites, tels que Artnet, qui donnent des estimations de certaines œuvres. Ces informations ne peuvent à notre sens que servir d'indices et ne sauraient remplacer l'estimation par un expert reconnu.

Dans l'arrêt de la CCR zurichoise précité, le contribuable n'avait pas assuré les œuvres d'art. La Cour s'est fondée sur leur valeur d'acquisition ajustée forfaitairement suivant l'évolution du coût de la vie. Il est vrai que le contribuable n'avait, semble-t-il, pas fait preuve de beaucoup d'esprit de collaboration afin d'aider l'administration dans cette tâche.

26 Voir à ce sujet Pierre Gabus, L'art échappe-t-il au droit ? dans le présent ouvrage, pp. 1 ss. ainsi que Henry Peter et Paul-Benoît Duvoisin, De la valeur et du prix des œuvres d'art, dans le présent ouvrage, pp. 119 ss.

27 De le Court/Axelroud Buchmann (note 11), p. 905.

28 *Ibid.*

29 Jung (note 1), p. 22.

30 Jolles/Simonek/Waldburger (note 21), p. 78.

31 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (note 10), n. 37 *ad* § 39;

32 Jung (note 1), p. 22, qui se fonde sur une circulaire de l'année 2012.

33 Jolles/Simonek/Waldburger (note 21), p. 78, indiquent que des banques de données sur internet peuvent être utilisées.

De même, le Tribunal administratif, dans l'arrêt de mai 2012<sup>34</sup>, se basant sur l'expérience de la vie, et notamment du caractère très volatile du marché de l'art, a confirmé que l'administration fiscale ne peut se contenter d'un accroissement linéaire de la valeur fiscale de l'œuvre mais doit procéder à une évaluation.

A notre sens, la notion de « valeur vénale » est donc peu adaptée dans le domaine de l'art. Le législateur et l'administration disposent d'un vaste pouvoir d'appréciation dans la mise en œuvre de cette notion pour fixer des critères d'évaluation. En particulier, outre le caractère unique, parfois non liquide, de l'œuvre, on doit également, sous l'angle fiscal, **ajuster** la valeur vénale, éventuellement déterminée par les experts, sur la base de **deux correctifs**.

En premier lieu, conformément au principe de la **capacité contributive**, l'évaluation doit tenir compte de la position du contribuable (amateur, collectionneur, investisseur). La « valeur » personnelle de l'œuvre est en effet différente suivant la position de son détenteur. Il nous paraît que, fiscalement, la valeur imposable doit être plus basse pour un amateur ou un collectionneur que pour un marchand ou un investisseur. Le premier, contrairement au second, est un passionné qui ne recherche pas la plus-value.

En second lieu, des considérations liées à la protection contre l'**imposition confiscatoire** sont également à prendre en compte. Le principe de la garantie de la propriété protège ainsi les contribuables contre une imposition confiscatoire, à savoir une contribution publique, ou un cumul de celles-ci, qui porterait atteinte à la substance du patrimoine existant ou qui rendrait impossible la formation de nouveau capital<sup>35</sup>. Comme les œuvres d'art ne produisent pas de rendement, l'imposition de la fortune, dans la mesure où le contribuable ne dispose pas d'autres revenus suffisants, peut heurter la garantie constitutionnelle de la propriété<sup>36</sup>. On peut d'ailleurs interpréter l'article 14 al. 1 LHID dans ce sens, lorsqu'il prévoit que la valeur de rendement doit être prise en compte de manière « appropriée ». En l'absence de rendement, pour éviter une imposition confiscatoire, il convient de réduire dans cette mesure l'évaluation des œuvres d'art. On précisera que la jurisprudence dénie toutefois le caractère confiscatoire, lorsque le contribuable se satisfait d'un rendement insuffisant, dans l'attente de réaliser une plus-value ultérieure<sup>37</sup>.

Les objets qui font partie de la **fortune commerciale** sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, soit en principe à la valeur comptable. Cette nouvelle règle, issue de la réforme de la fiscalité de l'entreprise II, conduit en fait à une diminution de l'impôt sur la fortune, car les réserves latentes sur les titres faisant partie de la fortune commerciale ne sont plus ajoutées comptablement pour l'impôt sur la fortune<sup>38</sup>.

---

34 Arrêt du Tribunal administratif de Zurich (note 15), consid. 4.

35 ATF 105 Ia 134, 140; 106 Ia 342, 348s; voir en général Oberson (note 19), n. 43 *ad* § 3.

36 Voir aussi Zigerlig/Jud (note 7), n. 21 *ad* art. 14.

37 ATF 106 Ia 352.

38 Feuille fédérale (FF) 2005, 4598.

On se fondera en règle générale sur la valeur d'acquisition. La question de savoir dans quelle mesure une œuvre d'art peut faire l'objet d'**amortissement** est discutable et guère débattue en Suisse. On devrait en tous cas tenir compte de la notoriété de l'artiste. Dans cette optique, les œuvres connues ne sauraient ainsi être amorties.

## **D. L'application du bouclier fiscal**

Dans le but de mettre en œuvre le principe constitutionnel de l'interdiction de l'imposition confiscatoire, divers cantons ont prévu, à certaines conditions, des mécanismes correctifs destinés à alléger le poids de la charge fiscale très lourde pouvant résulter du cumul de l'impôt sur le revenu et la fortune. L'idée de base est de prévoir un taux maximal d'imposition du revenu net imposable. A Genève, les impôts sur le revenu et la fortune – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder 60% du revenu net imposable (article 60 LIPP). Pour éviter les abus, notamment le cas d'un contribuable qui s'arrangerait pour ne réaliser aucun revenu, le rendement net de la fortune est fixé à au moins 1% de la fortune nette (article 60 al. 2 LIPP). Le canton de Vaud prévoit un système analogue. A Bâle, lorsque le cumul de l'impôt sur le revenu, sur le rendement net de la fortune et de l'impôt sur la fortune dépasse 50% du rendement de la fortune, l'impôt sur la fortune est réduit à ce montant, mais au maximum à 0,5% de la fortune imposable (article 52 StG Bâle-Ville<sup>39</sup>).

Le bouclier fiscal trouve ainsi pleine justification dans le domaine de l'art, dès lors que les œuvres sont dépourvues de rendement. Par exemple, à Bâle-Ville, la réglementation a pour effet de réduire le taux maximal de l'impôt sur la fortune d'un collectionneur d'art, d'environ 0.8% à 0.5%, dès lors que sa fortune ne génère que peu ou pas de rendement<sup>40</sup>.

## **III. L'imposition des successions et des donations**

### **A. La valeur déterminante**

Tous les cantons, à l'exception du canton de Schwyz, imposent les successions et donations. Quant à Lucerne, il ne taxe pas les donations. En l'absence de règle d'harmonisation la réglementation est donc très différente d'un canton à l'autre. Toutefois, les cantons frappent généralement les transmissions à titre gratuit, pour cause de mort ou durant la vie, d'une imposition sur les successions ou de donation. Certes, en majorité, les successions ou donations entre conjoints ou entre parents et enfants sont exonérées. Il n'empêche que, dans ce domaine, dès lors que les œuvres d'art sont des valeurs

---

39 Gesetz über die direkten Steuern (Steuergesetz, StG), du 12 avril 2000.

40 Jung (note 1), p. 18.

patrimoniales, la question de leur valorisation, en cas de transmission imposable, est fondamentale et présente les mêmes difficultés que celles exposées plus haut en matière d'impôt sur la fortune.

L'impôt est généralement perçu sur la **valeur vénale** de la succession ou de la donation. En droit genevois, en **matière de succession**, l'estimation des biens s'établit d'après leur valeur au jour du décès (article 8 al. 1 LDS<sup>41</sup>). Pour les objets d'art, c'est bien la valeur vénale qui est déterminante ; la présentation des polices d'assurance-incendie peut être exigée (article 9 al. 4 LDS). Dans la mesure où la valeur ou le prix énoncé dans une déclaration paraît inférieure au prix réel ou à la valeur vénale, une estimation par un **expert** peut être ordonnée (article 15 LDS). Les mêmes principes prévalent en matière de donation. L'œuvre d'art est évaluée à sa valeur vénale (article 15 LDE<sup>42</sup>), sous réserve d'une expertise. L'imposition à la valeur vénale des successions et donations prévaut également en droit vaudois (article 21 LMSD/VD)<sup>43</sup>. L'estimation du mobilier de ménage, des machines, du matériel et du mobilier d'exploitation est présumée correspondre à 50% de leur valeur d'assurance incendie (article 22 LMSD/VD).

A notre sens, les mêmes considérations que celles relevées plus haut en matière d'imposition de la fortune prévalent, s'agissant de la détermination de la valeur vénale d'une succession ou d'une donation d'une œuvre d'art. La diversité des intervenants, de même que l'inadéquation de la notion de marché, commandent une évaluation adaptée aux circonstances spécifiques du monde de l'art. De même, les principes de la capacité contributive et de l'interdiction de l'imposition confiscatoire sont susceptibles d'ajuster la valeur fiscale déterminée selon l'estimation à la valeur vénale.

On ajoutera que le fisc doit au surplus tenir compte du caractère unique de la transaction (notamment en cas de successions). De ce point de vue, sous l'angle du principe de la capacité contributive, il nous paraît que le fisc peut parvenir à une valorisation plus stricte, compte tenu du caractère gratuit et unique pour les bénéficiaires. En revanche, dans le cadre de l'impôt sur la fortune, le caractère confiscatoire risque d'être plus marqué, tout comme le caractère répétitif de l'imposition. Le poids du principe de la capacité contributive nous paraît ainsi plus important dans le cadre de l'impôt sur la fortune.

## **B. La dation en paiement**

On mentionnera au passage que les cantons de Genève, Vaud et Jura ont instauré la possibilité d'acquitter les dettes d'impôt sur les successions et donations par dation en paiement

---

41 Loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960.

42 Loi sur le droit à l'enregistrement, du 9 octobre 1969.

43 Loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations, du 27 février 1963 (RSV 648.11).

d'objets mobiliers présentant une **haute valeur artistique historique ou scientifique**<sup>44</sup>. L'accord du contribuable et de l'Etat est requis. Pour déterminer si le bien culturel proposé en paiement présente une haute valeur artistique, historique ou scientifique, le droit genevois a prévu une commission d'agrément, formée de personnes ayant des connaissances « étendues en matière culturelle ou en finances publiques » (article 5 LDatP). Celle-ci requiert « au besoin » l'avis d'expert extérieur.

#### IV. La TVA

Hormis la TVA en régime intérieur qui frappe les opérations sur territoire suisse<sup>45</sup>, la TVA est perçue à l'importation d'un bien (article 52 LTVA<sup>46</sup>), c'est-à-dire lors du passage de celui-ci à travers la frontière. Sont considérés comme biens, toutes les choses mobilières, et notamment les œuvres d'art. En l'absence d'exonération, l'importation des œuvres d'art est donc imposable. Il existe certes de nombreuses exonérations, parmi lesquelles, l'importation des œuvres d'art créés par des artistes peintres et sculpteurs que ceux-ci importent en Suisse (article 53 al. 1 lettre c LTVA)<sup>47</sup> ; les objets d'art et d'exposition pour les musées (article 53 al. 1 lettre d, en liaison avec l'article 8 al. 2 lettre g LD<sup>48</sup>) ; les œuvres d'art placées sous régime douanier de l'exportation puis réimportées, ou importées selon le régime de l'admission temporaire<sup>49</sup>.

En règle générale, l'imposition est basée sur la contre-prestation, en cas de vente ou de commission. En cas de doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'Administration fédérale des douanes (AFD) peut procéder, selon les limites de son pouvoir d'appréciation, à une **estimation** de la base de calcul de l'impôt (article 54 al. 4 LTVA). L'estimation repose sur les règles usuelles et l'abondante

44 Voir Quentin Byrne-Sutton/Fabienne Mariéthoz/Marc-André Renold (éds.), La dation d'objets d'art en paiement d'impôts, Zurich 1996 ; voir à Genève, la loi cantonale sur la dation en paiement du 1<sup>er</sup> décembre 1995, RS/GE D/3/35 (LDatP) ; dans le canton de Vaud, article 67a LMSD.

45 On mentionnera ici que la vente d'objets d'art fait l'objet d'un régime particulier en régime intérieur. L'ancien système de l'imposition « à la marge » a été remplacé, dans la nouvelle LTVA, par une déduction fictive de l'impôt préalable. Ainsi, dans la mesure où l'acheteur est une entreprise (galerie ou négociant d'art), il doit certes imposer la vente ultérieure de l'œuvre, mais peut procéder à la déduction d'unimpôt préalable fictif sur le montant versé pour acquérir des biens d'occasion (article 28 al. 3 LTVA) ; voir à ce propos, Oberson (note 19), n. 271 *ad* § 16 ; Ivo P. Baumgartner, Der fiktive Vorsteuerabzug bei Gebrauchtgegenständen, Archives 79 (2010/11), p. 55.

46 Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, du 12 juin 2009, RS 641.20.

47 Voir à ce propos, notamment l'ATF du 2 janvier 2008, Archives 76, 800, qui confirme que la liste des exonérations prévues à ce titre est exhaustive. Ainsi les *photographies*, faute d'être mentionnées dans la liste ne sont pas comprises dans les œuvres d'art des artistes peintres ou sculpteurs exonérées.

48 Loi sur les douanes, du 18 mars 2005, RS 631.0.

49 Pour plus de détails, voir notamment AFC, Notice 52.22. Impôt sur les importations grevant les œuvres d'art, édition 2012.

jurisprudence rendue en matière de TVA en régime intérieur est ici applicable<sup>50</sup>. Ainsi l'estimation doit être motivée et indiquer sur quelles méthodes elle repose.

## CONCLUSION

Le fisc doit pouvoir distinguer l'amateur, le collectionneur, l'investisseur ou le marchand. De ce point de vue, ce serait une faute de goût de taxer trop lourdement le premier car la passion et non l'appât du gain est son moteur. De même, la notion de marché est peu appropriée. L'œuvre d'art est par définition unique. Dans la mesure où des transactions sont possibles, elles ne s'effectuent d'ailleurs pas dans le cadre d'un marché secondaire liquide. Parfois, il n'existe même pas de marché. Dans d'autres cas, il y a différents types, ou différents stades du marché. L'évaluation doit donc tenir compte de ces particularités et s'assurer que la valeur repose sur une réalité mesurable.

En outre, les principes fondamentaux du droit fiscal, nécessitent un **ajustement** de la valeur « vénale » ainsi déterminée. Le principe de la **capacité contributive**, interprété de cette manière, commande ainsi au fisc d'affûter son analyse sur la base des caractéristiques de chaque contribuable. Quant à la **garantie de la propriété**, elle vise à éviter que l'imposition oblige le contribuable à dilapider ses biens pour payer ses impôts. En matière d'art, en l'absence de rendement, ce principe doit permettre une évaluation des œuvres adaptées aux circonstances.

Sans doute le fisc a du goût, mais contrairement à un véritable amateur d'art, il semble se focaliser sur la valeur vénale de l'œuvre. Il est vrai que l'autorité fiscale doit appliquer la loi de manière égale et juste sans se laisser distraire par la beauté intrinsèque de l'art. A notre sens toutefois, le fisc doit exercer son talent, avec perspicacité, sur la base du principe de la capacité contributive. En effet, ce principe commande à notre avis d'analyser la motivation du contribuable (placement ou passion) pour évaluer à son juste poids la valeur imposable de l'objet jalousement gardé par notre collectionneur.

---

50 Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 674.