

• Acquisition d'oeuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique

L'article 7 de la loi 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat a autorisé les entreprises à déduire de leur bénéfice imposable, dans certaines limites, une somme correspondant au prix d'acquisition d'oeuvres originales d'artistes vivants pour les exposer au public. Cette disposition s'applique aux acquisitions effectuées à compter du 1er juillet 1987. L'article 7 a été codifié à l'article 238 *bis* AB du CGI. L'Administration l'a commenté dans une **instruction du 26 février 1988** (paragraphes 116 à 131 : BOI 4 C-2-88 ; Dr. fisc. 1988, n° 11, instr. 9355 ; Doc. adm. DGI 4 C-477, 1er oct. 1992).

En application de l'article 42 de la loi 93-1353 du 30 décembre 1993 (Dr. fisc. 1994, n° 1-2, comm. 2) le montant de la déduction annuelle a été augmenté pour les oeuvres acquises à compter du 1er janvier 1994.

Cette mesure a été commentée par l'Administration dans une **instruction du 8 février 1994** (BOI 4 C-3-94 ; Dr. fisc. 1994, n°10, comm. 11075).

La loi sur les musées de France (art. 22) du 4 janvier 2002 ainsi que l'article 6 de la loi relative au mécénat du 1er août 2003 ont assoupli les conditions d'application du dispositif, la loi du 1er août 2003 l'étendant aux acquisitions d'instruments de musique.

En dernier lieu l'article 70 de la loi de finances rectificative pour 2005 (L. n° 2005-1720, 30 d'Éc. 2005 : Dr. fisc. 2006, n° 5, comm. 114) aménage la condition d'exposition des oeuvres au public prévue par l'article 238 *bis* AB du CGI.

• Champ d'application de la déduction

Entreprises concernées

Le régime de l'article 238 *bis* AB concerne les sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ainsi que celles qui relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle de l'entreprise (Instr. 26 fÉvr. 1988, paragraphe 117 ; Doc. adm. DGI 4 C-751, paragraphe 1, 30 oct. 1997).

• Oeuvres concernées

Seules sont susceptibles d'ouvrir droit à déduction les oeuvres originales d'artistes vivants, achetées à compter du 1er juillet 1987 et inscrites à un compte d'actif immobilisé (cf. CGI, art. 238 *bis* AB, al. 1er).

Oeuvres originales d'artistes vivants - Oeuvres originales. - Selon l'Administration, les oeuvres concernées sont celles qui sont définies, en matière de TVA, à l'article 71 de l'annexe III au CGI. Il s'agit :

- des tableaux, peintures, dessins, aquarelles, gouaches, pastels, monotypes, entièrement exécutés de la main de l'artiste ;
- des gravures, estampes et lithographies, tirées en nombre limité directement de planches entièrement exécutées à la main par l'artistes, quelle que soit la matière employée ;
- des productions en toutes matières de l'art statuaire ou de la sculpture et assemblages, dès lors que ces productions et assemblages sont exécutés entièrement de la main de l'artiste, à l'exclusion des artistes de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ;
- des fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;

- des tapisseries tissées entièrement à la main, sur métier de haute ou de basse lisse, ou exécutés à l'aiguille, d'après maquettes ou cartons d'artistes, et dont le tirage, limité à huit exemplaires, est contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;
- des exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés à la main de l'artiste et signés par lui ;
- des émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie.

Les productions artisanales, ou de série ainsi que les oeuvres exécutées par des moyens mécaniques ou photomécaniques ne constituent pas des oeuvres originales.

Oeuvres d'artistes vivants. - L'artiste doit être vivant au moment de l'achat de l'oeuvre.

À cet égard, l'entreprise doit s'assurer et, le cas échéant, justifier de l'existence de l'artiste à la date d'acquisition de l'oeuvre.

Les oeuvres peuvent être achetées directement à l'artiste ou par l'intermédiaire d'un tiers sur le marché des oeuvres d'art (galerie, négociant en oeuvres d'art, vente aux enchères publiques...).

Oeuvres inscrites à un compte d'actif immobilisé - La déduction spéciale est réservée aux oeuvres d'art qui ont le caractère d'immobilisations et qui sont enregistrées en tant que telles à l'actif du bilan. Les oeuvres achetées en vue de la revente et qui figurent à ce titre parmi les stocks de l'entreprise (stocks des négociants et plus généralement stocks des entreprises qui interviennent dans les transactions portant sur des oeuvres d'art) n'ouvrent pas droit à déduction (*Instr. 26 févr. 1988, β 122 ; Doc. adm. DGI, prÉc., β 5*).

• Application de la déduction

Base de la déduction - La base de la déduction est constituée par le prix de revient de l'oeuvre.

Selon l'Administration, la base de la déduction correspond en pratique, à la valeur d'origine de l'oeuvre c'est-à-dire à son prix d'achat augmenté des frais accessoires éventuels et diminué le cas échéant de la taxe sur la valeur ajoutée récupérable. Les frais supportés lors de l'acquisition de l'oeuvre, qui ne sont pas inclus dans son prix de revient (notamment les commissions versées aux intermédiaires), sont exclus de la base de la déduction ; ils sont immédiatement déductibles (*BODGI 4 G-6-84, β 137 à 140 ; Dr. fisc. 1985, n° 2-3, instr. 8237*).

• Modalités pratiques de la déduction

La déduction est pratiquée par fractions égales sur l'exercice d'acquisition de l'oeuvre et les 4 années suivantes.

Ce fractionnement s'applique pour les acquisitions d'oeuvres d'art réalisées à compter du 1er janvier 2002.

- o Pour les oeuvres acquises à compter du 1er janvier 1994 (et donc jusqu'au 31 décembre 2001), le fractionnement était effectué sur l'exercice d'acquisition et les neuf années suivant celle au cours de laquelle l'exercice d'acquisition a été clos.
- o Pour les oeuvres acquises avant le 1er janvier 1994, le fractionnement devait être effectué sur l'exercice d'acquisition et les 19 années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos.

La déduction instituée par l'article 238 bis AB est pratiquée de manière extra-comptable.

Toute déduction non pratiquée par l'entreprise au titre d'une année est définitivement perdue (décision de gestion) (*Instr. 26 févr. 1988, β 125 ; Doc. adm. DGI 4 C-753, β 2, 30 oct. 1997*).

La déduction effectuée au titre de chaque exercice ne peut excéder la limite de 5 [0/00] du chiffre d'affaires diminuée des versements effectués en application de l'article 238 *bis* du CGI (dons aux oeuvres d'intérêt général, *cf. supra* n° 119).

Les dépenses effectuées par une entreprise au titre de l'article 238 *bis* AB du CGI ne peuvent être déduites en tout ou partie du résultat imposable que si les versements réalisés dans le cadre de la réduction d'impôt "dons aux oeuvres-mécénat" sont inférieurs au plafond légal de 5 [0/00].

La fraction de la déduction qui ne peut être pratiquée du fait de cette limitation est en principe perdue.

Conditions auxquelles est subordonnée la déduction - L'entreprise doit exposer au public l'oeuvre d'art qu'elle a acquise. - La déduction spéciale autorisée par l'article 238 *bis* AB est subordonnée à la condition essentielle de l'exposition de l'oeuvre au public.

L'exposition de l'oeuvre, qui est la contrepartie essentielle et obligatoire de l'avantage fiscal accordé à l'entreprise par la collectivité, peut être réalisée :

- dans les locaux de l'entreprise ou lors de manifestations organisées par elle ou par un tiers (un musée, une collectivité territoriale ou un établissement public auquel le bien aura été confié : *cf. ci-après*). Dans ce cas, le bien doit être situé dans un lieu effectivement accessible au public. L'oeuvre ne doit donc pas être placée dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes. Tel serait le cas notamment si le bien était situé dans un bureau personnel, dans une résidence personnelle, ou si le lieu d'exposition était réservé aux seuls clients et/ou aux seuls salariés de l'entreprise ou à une partie d'entre eux. Une entreprise qui exposerait l'oeuvre dans un lieu accessible aux seuls clients et salariés de l'entreprise et également au profit d'un public plus large, à l'occasion d'une manifestation annuelle ponctuelle, ne pourrait bénéficier de la déduction fiscale susvisée dans la mesure où l'oeuvre n'est exposée que ponctuellement au profit d'un public large, et non pendant toute la période de cinq ans ;
- dans un musée auquel le bien est mis en dépôt, dans les conditions précisées dans la documentation administrative 4 C-72, § 34 ;
- par une région, un département, une commune ou un de leurs établissements publics ou un établissement public à caractère scientifique, culturel ou professionnel, dans les conditions prévues dans la documentation administrative 4 C-72, § 33.

Quelles que soient les modalités d'exposition au public adoptées par l'entreprise, le public doit être informé du lieu d'exposition et de sa possibilité d'accès au bien. L'entreprise doit donc communiquer l'information appropriée au public, par des indications attractives sur le lieu même de l'exposition et par tous moyens promotionnels adaptés à l'importance de l'oeuvre.

Par ailleurs, la rédaction de l'article 238 *bis* AB, qui reprend la doctrine administrative, prévoit expressément que la durée d'exposition de l'oeuvre doit être égale à la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

Il convient cependant de préciser que l'article 70 de la loi de finances rectificative pour 2005 (*L. n° 2005-1720, 30 déc. 2005 ; Dr. fisc. 2006, n° 5, comm. 114*) a assoupli cette condition d'exposition au public.

Désormais, l'oeuvre peut être exposée dans un lieu accessible au public ou aux seuls salariés de l'entreprise, à l'exception de leurs bureaux.

Selon nos informations, seraient admis en qualité de locaux d'exposition toutes les parties de l'entreprise où l'ensemble des salariés a accès : cantines d'entreprises, cafétérias, centres de documentation, etc.

On notera toutefois que la doctrine qui, jusqu'alors, n'admettait pas l'exposition de l'oeuvre dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes resterait valable. On peut alors se demander si l'exclusion des bureaux concerne seulement les bureaux individuels ou également les bureaux collectifs. En effet, on peut s'interroger sur le sort que l'Administration réservera aux bureaux collectifs de type *open space*.

Les autres conditions précisées par l'Administration dans l'instruction 4 C-5-04 précitée ne devraient pas être modifiées (notamment la condition relative à la durée d'exposition de l'oeuvre), à l'exception de la condition d'information du public du lieu où l'oeuvre est exposée, qui semble obsolète eu égard à l'évolution du texte.

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

Les sommes inscrites au compte de réserve doivent être ventilées suivant l'exercice de leur déduction, sur un document joint à la déclaration de résultat (*Instr. 26 févr. 1988, § 129 ; Doc. adm. DGI 4 C-752, § 2, 30 oct. 1997*).

Conséquences de la déduction spéciale au regard d'une éventuelle provision pour dépréciation de l'oeuvre - Le dernier alinéa de l'article 238 bis AB prévoit que l'entreprise peut constituer une provision pour dépréciation lorsque l'oeuvre subit une dépréciation qui excède le montant des déductions déjà opérées au titre de cet article. Dans ce cas la provision est limitée à la fraction de la dépréciation qui excède le montant des déductions spéciales déjà pratiquées à la clôture de l'exercice.

En application des dispositions prévues à l'article 39-1-5°, 2e alinéa (V. régime des provisions pour dépréciation des oeuvres d'art : *Fasc. 241-50*), la dépréciation doit être constatée par un expert agréé lorsque le coût d'acquisition de l'oeuvre est supérieur à 50 000 F (7 600 EUR) (*Instr. 26 févr. 1988, § 130 ; Doc. adm. DGI 4 C-755, § 1 et s., 30 oct. 1997*).

- **Remise en cause de la déduction**

Les sommes inscrites à la réserve spéciale qui correspondent aux déductions pratiquées, sont immédiatement réintégrées de façon extra-comptable dans les bénéfices imposables au taux de droit commun en cas de changement d'affectation ou de cession de l'oeuvre ou de prélèvement sur le compte de réserve (*cf. CGI, art. 238 bis AB, al. 4*).

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

Cession de l'oeuvre - Il s'agit de toute opération ayant pour effet de faire sortir le bien de l'actif immobilisé (vente du bien ou opérations assimilées).

Dans ce cas, le cessionnaire peut bénéficier des dispositions de l'article 238 bis AB si l'artiste est vivant au moment de l'opération et s'il satisfait par ailleurs à l'ensemble des conditions prévues à cet article (*Instr. 26 févr. 1988, § 131 ; Doc. adm. 4 C-754, § 3, 30 oct. 1997*).

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