de Preux
AVOCATS

NEWSLETTER MARS 2015

Fiscalité et œuvres d'art : questions choisies

I. INTRODUCTION

De nombreuses questions d'ordre fiscal peuvent naître suite à l'acquisition, l'aliénation ou encore la simple détention d'œuvres d'art.

Dans le cadre de cette contribution, deux thèmes seront brièvement abordés à l'intention principalement du contribuable qui possède des objets d'art à titre privé.

Nous nous pencherons d'abord sur le sort de la plus-value en cas de vente d'une œuvre d'art. Nous examinerons dans quelles situations le gain en capital réalisé est soumis à l'impôt sur le revenu et quels sont les critères pris en compte pour en décider.

Nous nous intéresserons ensuite à l'imposition des objets d'art sous l'angle de l'impôt sur la fortune privée. Les œuvres d'art ont une valeur marchande fortement évolutive. Les autorités fiscales y accordent un intérêt matériel qui peut varier d'un canton à l'autre et que le collectionneur averti doit pouvoir anticiper.

II. IMPOSITION SUR LE REVENU

Le droit suisse prévoit que les revenus de l'activité indépendante sont soumis à l'impôt (art. 18 LIFD ; art. 8 LHID) alors que le gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée n'est pas imposable (art. 16 al. 3 LIFD ; art. 7 al. 4 let. b LHID).

Savoir si la réalisation d'une plus-value provenant de la vente d'un objet d'art est exonérée de l'impôt sur le revenu revient à délimiter ce qui relève du gain en capital non imposable et du revenu découlant d'une activité indépendante[1].

La limite entre gestion de fortune privée et activité qualifiée de professionnelle est ténue et ne figure dans aucune loi. Suite à des questions soulevées initialement en matière de commerce d'immeubles et de commerce de titres, la jurisprudence du Tribunal fédéral a dégagé cinq indices qui permettent de délimiter ces deux notions[2]. Ces critères ne sont pas cumulatifs et ils doivent être analysés globalement en tenant compte de toutes les circonstances, étant précisé que la réalisation de l'un d'eux peut suffire à qualifier l'activité comme professionnelle[3].

Le caractère systématique ou planifié des activités (1), la fréquence des opérations et la courte durée de possession (2), le lien entre l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation de conditions spéciales, l'activité dans le cadre de sociétés de personnes (3), l'utilisation de fonds étrangers (4), l'utilisation de recettes, respectivement le réinvestissement (5) devront être examinés pour valider ou écarter la nature professionnelle de la transaction en cause.

Dans un arrêt du 17 septembre 2002[4], notre Haute Cour a, en premier lieu, étendu sa jurisprudence à la vente d'une collection de vins et, dans un arrêt du 10 août 2009, à celle de la vente d'affiches anciennes[5].

L'application de ces principes à la vente d'objets d'art a finalement été confirmée par le Tribunal fédéral dans un arrêt rendu le 29 juillet 2011[6].

Dans cette affaire, un collectionneur d'art zurichois a procédé à la vente de 40% des parts d'une statue de Giacometti à l'une de ses partenaires commerciales. Sa collection comprenait 80 œuvres d'art au total, dont sept seulement avaient été aliénées en l'espace de treize ans. Outre sa passion pour l'art, le collectionneur était directeur et actionnaire d'une société se dédiant à la vente d'objets d'art ainsi que membre du conseil d'administration et directeur d'une société spécialisée dans le commerce d'antiquités et la vente aux enchères. Les revenus réalisés suite à la vente de ses œuvres lui ont permis de maintenir son train de vie et ont parfois été investis dans ses sociétés.

Notre Haute Cour a relevé que, dans l'examen des critères, il convenait de prendre en considération les particularités liées au commerce d'art. Elle a précisé qu'à la différence des titres ou des immeubles, la détention d'une œuvre d'art ne produit pas de rendement ; la taxation de la plus-value est dès lors d'autant plus justifiée si la collection est créée dans le but d'obtenir des revenus périodiques.

Le Tribunal fédéral a par ailleurs rejeté le critère proposé par la dernière instance cantonale consistant à regarder si l'activité vise la participation au marché, planifiée et durable, de façon visible à l'extérieur. A l'appui de ce rejet, notre Haute Cour a notamment mentionné que dans certaines professions la discrétion était de mise.

Parmi les indices examinés, le caractère systématique ou planifié des activités a été écarté par le Tribunal fédéral. Il a considéré que cette affaire ne pouvait être comparée à celle des « affiches anciennes » dans laquelle un

---

1 OBERSON Xavier, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, *in* Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich [UTTINGER Laurence/RENTZSCH Daniel/LUZI Conradin, édit.], Zürich (Schulthess) 2014, p. 107.

2 ATF 125 II 113 consid. 6a ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 3.3 ; TF 31 mars 2003, *in* RDAF 2003 II 599 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.425/2001 du 12 novembre 2002 consid. 3.4, *in* RDAF 2003 II 611 ; TF 2 décembre 1999, Archives 69 (2000/2001), 788, *in* RDAF 2001 II 233.

3 ATF 125 II 113.

4 Arrêt du Tribunal fédéral 2A.66/2002 du 17 septembre 2002.

5 Arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009.

6 Arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 et 2C_767/2010 du 29 juillet 2011.

collectionneur achetait des affiches anciennes pour compléter sa collection et les vendait, dans divers pays, à des musées ou à des particuliers[7]. Le collectionneur zurichois, en treize ans, avait uniquement procédé à des ventes et n'avait pas fait l'acquisition de nouveaux objets d'art.

Sachant qu'une vente avait été effectuée environ tous les deux ans et que la sculpture avait été acquise dans les années 1970, le Tribunal fédéral a également jugé que l'on ne pouvait considérer que des opérations fréquentes avaient eu lieu et que la durée de la possession avait été brève.

Enfin, notre Haute Cour a souligné l'absence de fonds étrangers et de réinvestissement.

Malgré la présence de quelques indices penchant pour une activité professionnelle indépendante, tel que le lien avec l'activité principale et les connaissances spéciales du contribuable, le Tribunal fédéral a estimé que l'ensemble des circonstances entourant la vente de la sculpture de Giacometti relevait de la gestion de fortune privée. La plus-value ainsi réalisée par le collectionneur suite à la vente de la statue ne constituait pas un revenu imposable.

Le risque pour un détenteur d'œuvres d'art de voir son gain en capital soumis à l'impôt dépend donc de la qualification de l'activité ayant donné lieu à la vente de l'œuvre d'art. Si l'aliénation est consécutive à un acte de gestion de fortune privée, alors la plus-value sera exonérée de l'impôt. Si la vente découle d'une autre activité indépendante, alors le revenu sera imposable.

Les probabilités que les plus-values réalisées par un marchand d'art soient qualifiées comme découlant d'une activité professionnelle sont bien évidemment plus élevées[8].

Au-delà des aliénations ponctuelles auxquelles peut être confronté le contribuable passionné d'art, la question de l'impôt sur la fortune privée frappant la détention de collections et d'œuvres d'art se pose naturellement.

III. IMPOSITION SUR LA FORTUNE

En Suisse, l'impôt sur la fortune des personnes physiques est prélevé uniquement au niveau cantonal et communal. Dans le souci de réduire les disparités existant entre les cantons à cet égard, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons a été adoptée en 1990 par les Chambres fédérales (LHID). Il s'agit d'une loi-cadre visant à harmoniser les principes cantonaux en matière d'assujettissement, d'objet de l'impôt, d'imposition dans le temps, des règles de procédure et de droit pénal fiscal (art. 129 al. 2 ph. 1 Cst).

L'impôt sur la fortune vise l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). Les collections de toute nature, les objets d'art et les bijoux sont en principe soumis à l'impôt sur la fortune[9].

Certains éléments de la fortune peuvent cependant être exonérés, mais cette notion doit être appréhendée de manière restrictive[10]. A ce titre, le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant ne sont pas imposés (art. 13 al. 4 LHID). Le mobilier de ménage comprend tous les objets qui servent à l'habitation, se trouvent dans la maison et qui font partie de l'ameublement usuel[11], tels que les meubles, les tapis, les tableaux, la vaisselle, les livres, etc.[12]. Par objets personnels, il est entendu les biens qui servent à effectivement à la vie de tous les jours, tels que les vêtements, les bijoux, les appareils photos, l'électronique, les articles de sport[13].

Le contribuable qui possède une œuvre d'art ou une collection pourrait dès lors bénéficier d'une exonération si le bien en question ne relève pas de sa fortune nette, mais de son mobilier de ménage ou de ses objets personnels, par opposition à un objet d'investissement.

Afin de tracer la frontière entre ces notions, le critère qui sera pris en considération devrait être celui de l'utilisation du bien et non de sa valeur. Il conviendra de se demander si l'objet sert effectivement à l'usage courant ou alors au placement[14]. L'analyse devra toutefois s'effectuer au cas par cas[15].

Ce critère de distinction repose sur la jurisprudence zurichoise qui, depuis 1979, a résolu cette problématique en fonction de la finalité de l'objet d'art, soit en se demandant s'il servait à l'usage courant ou s'il servait au placement de la fortune[16]. Dans une décision rendue le 9 mai 2012, le Tribunal administratif de Zurich a opté pour une approche plus sévère tenant compte de la valeur de l'œuvre d'art[17].

Il appartient aux administrations fiscales de se prononcer sur l'exonération. Cependant, les pratiques cantonales ne sont, à ce jour, pas uniformes[18].

Dans le canton de Vaud, il semblerait que les objets d'art, à tout le moins ceux provenant d'artistes renommés, ne soient pas exonérés de l'impôt sur la fortune privée[19].

Il convient ici de relever la particularité du système genevois dont le législateur a expressément prévu que les meubles meublants, y compris les collections artistiques et scientifiques qui peuvent être considérées comme tels ne sont pas soumis à l'impôt sur la fortune (art. 55 let. a LIPP). Par conséquent, un contribuable genevois dont la collection rentre dans la définition de meuble meublant ne verra pas cette dernière soumise à l'impôt sur la fortune. La valeur de l'œuvre n'est *a priori* pas un critère déterminant aux yeux

---

7 Arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009.

8 OBERSON, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, *in op. cit.*, p. 108.

9 Administration fédérale des contributions, L'impôt sur la fortune des personnes physiques, état de la législation au 1er juillet 2014, *in* www.estv.admin.ch, consulté le 4 février 2015, p. 5.

10 DE LE COURT Frédéric/AXELROUD BUCHMANN Danielle, Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques, StR, Nr. 12/2011, 900 ss, p. 904.

11 ZIGERLIG/JUD, *in* StHG Kommentar, 2ème éd., Bâle 2002, art. 13 StHG N 20 i.i.

12 Administration fédérale des contributions, L'impôt sur la fortune des personnes physiques, état de la législation au 1er juillet 2014, *in* www.estv.admin.ch, consulté le 4 février 2015, p. 6.

13 ZIGERLIG/JUD, *in* StHG Kommentar, 2ème éd., Bâle 2002, art. 13 StHG N 20.

14 OBERSON, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, *in op. cit.*, p. 118 ; DE LE COURT/AXELROUD BUCHMANN, p. 905 ;

15 OBERSON Xavier/MARAIA Jean-Frédéric, Artistes, art et fiscalité, *in* SJ 2012 II p. 61, p. 85.

16 TA ZH 26 octobre 1979, RB 1979 n° 39 ; CCR ZH 30 janvier 1996, StE 1997 B 52.1 n°3.

17 TA ZH 9 mai 2012, SR 2011.00019.

18 JOLLES Alexander/SIMONEK Madeleine/WALDBURGER Patrick, Kunst und Steuern, Kunst und Recht, - Schwerpunktthemen für den Kunstsammler, Schriftenreihe der AXA Art Versicherungen AG, 2007, 75 ss, p. 77.

19 OBERSON, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, p. 118.

du fisc genevois. Cela étant, les collections du contribuable conservées uniquement dans un but spéculatif sont en revanche exclues de l'exonération[20] tout comme les collections conservées dans des coffres ou entreposées dans un port franc[21].

S'agissant du fardeau de la preuve, il incombera au privé assujetti de prouver que l'œuvre d'art en question est exonérée de l'impôt, car elle appartient à la catégorie mobilier de ménage ou objet personnel[22].

A noter que les collections et œuvres d'art de la fortune commerciale sont toujours soumises à l'impôt[23].

Si l'œuvre d'art représente un élément de la fortune imposable, la question de l'évaluation du bien devra encore être résolue. La loi prévoit une estimation à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID). En d'autres termes, l'objet d'art sera évalué en fonction de la valeur qui peut lui être attribuée au cours des échanges économiques, particulièrement en cas d'achat et de vente dans des circonstances normales[24]. Plusieurs auteurs ont relevé la difficulté de trouver des valeurs de marché pour des œuvres d'art, notamment compte tenu du caractère unique des objets et de l'absence de liquidité du marché, voire de son existence[25].

En définitive, le contribuable qui souhaite voir son bien artistique exonéré de l'impôt sur la fortune devra démontrer à l'administration fiscale que l'œuvre en question fait partie de son mobilier de ménage et qu'elle ne sert pas non plus au placement, ce qui ne sera pas une tâche aisée, notamment en présence de pièces de valeur. L'objet d'art ou la collection auront par conséquent plutôt tendance à être frappés d'imposition dans la plupart des cantons, à l'exception du canton de Genève qui, par principe, n'impose pas les collections artistiques et scientifiques meublant le logement de leur propriétaire, indépendamment de leur valeur.

IV. CONCLUSION

Comme nous avons pu le constater, la fiscalité dans le domaine de l'art est susceptible de créer bien des incertitudes. Les possibilités d'exonération fiscale reposent sur des notions souvent indéterminées qui ne sont pas clairement appréhendées par le législateur et dont la finalité dépendra du pouvoir d'appréciation de l'autorité en charge de l'affaire. Il en ressort que l'amateur d'œuvres d'art peut se voir exonérer de l'impôt sur le revenu en cas de réalisation d'une plus-value, si les conditions posées par la jurisprudence concernant l'activité indépendante font défaut, et de l'impôt sur la fortune si l'œuvre ou la collection en question fait partie du mobilier de ménage sans former un objet de placement. Par exception, sur le plan de l'impôt sur la fortune, le canton de Genève exonère par principe les collections d'art privées meublant le logement de leur propriétaire, sans égard à leur valeur, ce qui présente un avantage indéniable pour les collectionneurs.

Le contenu de cette Newsletter ne représente pas un avis ou un conseil juridique. Un des avocats suivants se fera un plaisir de vous conseiller sur votre situation particulière:

A Genève :

Christian de Preux

Associé

christian.depreux@depreuxavocats.ch

Chloé Tavernier

Avocate-stagiaire

chloe.tavernier@depreuxavocats.ch

A Lausanne :

Pascal de Preux

Associé

pascal.depreux@depreuxavocats.ch

Daniel Trajilovic

Collaborateur

daniel.trajilovic@depreuxavocats.ch

de Preux Avocats / www.depreuxavocats.ch

Genève

2, rue Pedro-Meylan

Case postale 409

1211 Genève 17

T + 41 22 700 51 52

F + 41 22 700 51 53

Lausanne

22, rue du Petit-Chêne

Case postale 5890

1002 Lausanne

T +41 21 312 59 40

F + 41 21 312 59 41

[20] OBERSON Xavier, Droit fiscal suisse, 4ème éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2012, § 8, N 13.

[21] OBERSON Xavier, La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques, *in* SJ 2001 II p. 1, p. 19.

[22] JOLLES/SIMONEK/WALDBURGER, p. 78 ; DE LE COURT/AXELROUD BUCHMANN, p. 904 ; OBERSON /MARAIA, p. 86.

[23] OBERSON/MARAIA, p. 86.

[24] Administration fédérale des contributions, *op. cit*., p. 14.

[25] OBERSON, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, *in op. cit*., p. 119 ; DE LE COURT/AXELROUD BUCHMANN, p. 905.