

La TVA sur la marge : un chef-d'œuvre de complexité offert aux galeristes et marchands d'art (*)

par

Laura Delimard

Doctorante en droit fiscal à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Membre de l'Institut Art & Droit

L'art a son marchéⁱ. On entend par marché de l'art, celui des œuvres et objets d'art, y compris celui des objets de collection et d'antiquité. À titre d'exemple, il a été jugé et repris dans la doctrine administrative que les photographies prises par l'artiste sont considérées comme œuvres d'art si elles sont tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires sur tous formats et supports confondusⁱⁱ.

Les biens culturels devenus des « produits », voient leurs transactions étudiées en termes de rentabilité. Les lieux ne manquent pas pour trouver une œuvre d'art, telle qu'elle est définie dans le code général des impôts (CGI)ⁱⁱⁱ. Pour les plus expérimentés, le choix et l'achat de l'objet se déroulent dans une salle de ventes. Pour d'autres, le coup de cœur intervient directement chez un galeriste ou antiquaire qui sont à la fois lieux d'exposition et de commerce. C'est le lien entre les artistes et les acheteurs. On parle alors de vente de gré à gré. Dès lors, l'incidence des impôts, et notamment celle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est manifeste en la matière.

Dans la mesure où l'achat s'effectue directement auprès du professionnel, ce dernier n'a qu'à déclarer le chiffre d'affaires de la vente et payer la TVA calculée sur la marge de la transaction. « On se met d'accord sur le prix avec le client, sans qu'aucune taxe ne soit à payer »^{iv}. Tous les acteurs : artistes, auteurs d'œuvres de l'esprit, marchands, galeries, agents, sociétés de vente aux enchères sont soumis à la procédure de collecte et reversement de la TVA. Cet impôt est indolore pour les professionnels, son caractère dérogatoire était destiné à les favoriser. Cependant, les professionnels prétendent que la fiscalité française nuirait au dynamisme du marché de l'art, à son rayonnement^v. La complexité du régime de la TVA sur le marché de l'art suscite rejet et incompréhension des acteurs de ce marché dans la mesure où La TVA est l'une des matières fiscales les plus complexes. En effet, si les règles générales gouvernant cet impôt sont assez mécaniques et peuvent être aisément saisies dans leur essence, les cas particuliers et exceptions sont très nombreux. Parfois même, certains dispositifs sont en contradiction totale avec les mécanismes traditionnels.

Autant dire que, pour le professionnel français de l'art d'aujourd'hui cela revient à naviguer dans les méandres de la TVA comme naviguer sur « un bateau perdu sous les cheveux des anses, jeté par l'ouragan dans l'éther sans oiseau^{vi} ». La compréhension du régime de TVA étant le préalable à l'optimisation fiscale des transactions. Le présent article a pour objet de présenter le régime de la TVA sur la marge et plus particulièrement l'option offerte aux négociants en objets d'art, les antiquaires, brocanteurs, galeristes ainsi que les commissaires priseurs.

Conformément aux articles 297 A à 297 F du CGI, les marchands d'art peuvent bénéficier d'une base d'imposition privilégiée : le système de taxation sur la marge. Il convient ainsi de demander en quoi la tva sur la marge, constitue-t-elle un choix byzantin pour les galeristes et marchands d'art ?

Pour les galeristes et les marchands d'art, l'imposition sur la marge est une option qui leur est offerte (I). Cependant, de nombreuses exceptions en font un régime complexe (II).

I- L'imposition sur la marge : régime dérogatoire favorable pour les professionnels du marché de l'art

La TVA est une contribution touchant le chiffre d'affaires et non le bénéfice. La totalité du prix de vente est concernée, en contrepartie le vendeur assujéti peut déduire la TVA qui lui a été facturée en amont. La TVA sur marge obéit à des règles presque opposées dans leur fondement. La TVA sera calculée, non pas sur le chiffre d'affaires mais sur la marge réalisée. Ainsi, c'est une option qui se rapproche d'un impôt sur les bénéfices. Ce régime se distingue par son champ d'application singulier (A) et par l'intérêt non négligeable qu'il offre aux professionnels de l'art (B).

A) Les contours du champ d'application de la TVA à la marge

La TVA à la marge est un régime dérogatoire au régime général. Cette option s'inscrit dans la logique communautaire. L'instauration d'un marché unique, fondé notamment sur la libre circulation des biens et la libre prestation des services, ont impliqué l'instauration d'un système commun de TVA à l'ensemble de l'Union européenne. Le monde de l'art n'a pas été exclu de cette préoccupation. La directive communautaire 94/5/CE du 14 février 1994 adoptée par le Conseil ECOFIN dite « 7^{ème} directive », relative au régime particulier applicable en matière de TVA aux objets d'art, de collection et d'antiquité, a matérialisé le principe de la taxation à la marge.

Dans les échanges intracommunautaires, la TVA applicable est celle du pays où s'effectue la livraison. Bien que cette directive s'applique à l'ensemble des opérations effectuées dans l'Union Européenne sur les œuvres d'art et objets d'antiquité, le Comité de la TVA de la Commission européenne^{vii} a, récemment remis en cause le régime de la marge forfaitaire^{viii} en soulignant qu'il s'agit d'une spécificité française liée à un certain nombre d'activités, en précisant que les biens d'occasion ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable ne peuvent pas bénéficier du régime de la TVA sur la marge.

La directive a été transposée aux articles 297 A à 297 F du Code général des impôts. La rédaction de l'article 297 A III ne mentionne pas directement les galeries d'art, cependant, il a été rédigé de telle façon que les professionnels du marché de l'art puissent choisir d'opter à ce régime dérogatoire. La marge forfaitaire s'applique aux œuvres d'art^{ix}, aux lithographies, aux pièces d'ébénisteries qui ont plus de cent ans d'âge, dont la rareté, l'estampille ou l'attribution établissent l'originalité du travail de l'artiste.

Ce régime offre deux options : le régime de la marge bénéficiaire et le régime de la marge forfaitaire. La distinction entre les deux modalités de calcul de la TVA sur la marge et forfaitaire sur le prix de vente est essentielle, et doit être précisée dans ses moindres contours.

Le régime de la marge bénéficiaire permet de retenir une base imposable autre que le prix de vente comme cela est traditionnellement retenu en droit commun. Ce régime concerne les ventes d'œuvres d'art, de biens d'occasion ou d'antiquités qui ont été achetés en vue de leur

revente. En cas de cession de biens autres que ceux susmentionnés, les règles de droit commun s'appliquent, et la taxation est calculée sur le prix de vente total. En outre, ce régime n'est pas applicable à l'ensemble des opérations réalisées par l'assujetti. L'acquisition du bien doit avoir été réalisée, soit auprès d'un assujetti revendeur qui a lui-même vendu selon le régime de la taxation sur la marge, soit auprès d'une personne non redevable, soit qu'il bénéficiait lui-même du régime de la marge, soit encore auprès d'une personne non autorisée à facturer la TVA.

La base imposable correspond à la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de l'œuvre d'art. Elle sera taxée au taux de 20 %. La base d'imposition est constituée par la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, diminuée du montant de la TVA afférente à la marge bénéficiaire elle-même. La marge est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat qu'il a payé à son fournisseur. L'assujetti-revendeur ne peut pas déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens visés.

Il est important de mentionner que lorsqu'un bien d'occasion est vendu par une personne non assujettie, celui-ci ne peut ni facturer la taxe, ni la déduire, et le mécanisme de paiement fractionné ne peut plus fonctionner puisque la TVA incluse, dite « TVA rémanente » dans le prix d'achat ne peut pas faire l'objet d'une déduction par l'assujetti-revendeur. La TVA sur la marge bénéficiaire devient alors ici essentielle dans la mesure où, elle permet lorsque le bien est acquis par un assujetti à la TVA, de rétablir une TVA déductible.

Le régime de la TVA à la marge forfaitaire quant à lui, permet de calculer la TVA sur une marge présumée être de 30 % du prix de vente HT de l'œuvre d'art^x. Lorsque le vendeur indique à son client un prix TTC il y a lieu pour déterminer la base d'imposition de calculer au préalable le prix hors taxe, par application d'un coefficient de conversion. Le taux fixe de 30% soulève de vives réflexions au sein du comité de la TVA.

Les membres de ce dernier conviennent presque à l'unanimité que l'article 315 de la directive TVA n'autorise pas l'adoption d'une règle ou d'une pratique administrative selon laquelle, pour toutes les œuvres d'art détenues par un assujetti-revendeur pendant plus d'un certain nombre d'années, la marge est réputée correspondre à un pourcentage fixe de 30% ou plus du prix de vente, que le prix d'achat réel soit connu ou non. Ils estiment, en revanche, que dans des situations où le prix d'achat ne peut pas être déterminé, même si les dispositions légales nationales concernant l'obligation de tenir un registre sont respectées, l'application d'une présomption selon laquelle la marge bénéficiaire correspond à un pourcentage fixe de 30% ou plus, du prix de vente peut être jugée conforme à l'esprit et la finalité de l'article 315 de la directive TVA, pour autant que le pourcentage retenu tienne compte de la réalité du marché pour ce secteur d'activité dans l'État membre concerné.

Il est essentiel de souligner, que le régime de la marge forfaitaire prévu à l'article 297 A, III du Code général des impôts présente un intérêt certain pour les professionnels de l'art

B) L'intérêt de l'option de la marge forfaitaire

Ce régime dérogatoire vient en complément du régime de la marge générale, et, est conçu en faveur des galeristes qui promeuvent et soutiennent les artistes plasticiens. Même lorsque

l'assujetti-revendeur a exercé l'option pour le régime de la marge dans les conditions prévues à l'article 297 B du CGI pour les livraisons d'œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité^{xi}, il conserve la possibilité, s'il le souhaite, d'appliquer le régime de droit commun de taxation lors de la revente des biens couverts par l'option. Ces opérations peuvent également être soumises au régime de la marge réelle^{xii} ou imposées sur le prix de vente total^{xiii}. Cette option réservée aux livraisons présente des avantages certains.

En ne collectant la TVA que sur le montant de la marge, les galeristes et les marchands d'art peuvent proposer un prix plus compétitif à leurs clients. Les galeries sont souvent liées aux artistes par des contrats prévoyant en contrepartie de la fourniture régulière d'œuvres d'art de leur création la prise en charge de dépenses courantes ou la réalisation d'actions de promotion. Les actions de promotion concernent aussi d'autres artistes que ceux liés par contrat ou des courants artistiques et d'une manière générale, des œuvres appartenant au patrimoine culturel.

Or, toutes ces dépenses engagées par les négociants sont constitutives du prix d'achat des œuvres, Mais elles sont cependant difficiles à chiffrer avec suffisamment d'exactitude pour permettre le calcul de la marge. Très fréquemment, pour les ventes d'œuvres d'art, il n'est pas possible de déterminer exactement le prix d'achat payé par l'assujetti-revendeur à son fournisseur. Dans ces hypothèses, il est donc admis que la marge sur laquelle est appliquée la TVA soit égale à 30 % du prix de vente hors taxe de l'objet d'art. C'est en outre un régime réservé aux négociants qui constituent des stocks conservés pendant de nombreuses années.

Compte tenu des fluctuations du marché de l'art et de l'érosion monétaire, le prix d'achat des œuvres détenues depuis plusieurs années dans les stocks du négociant peut n'être pas significatif du prix réel. L'application stricte du régime de la marge tendrait en fait à taxer le prix total. La valeur d'achat est présumée non significative lorsque les œuvres ci sont détenues depuis plus de six ans, en raison de l'érosion monétaire et de l'évolution des connaissances scientifiques, comme des goûts esthétiques. Il convient de préciser que le régime de la marge forfaitaire ne peut être accordé qu'aux opérations de vente, il ne s'applique pas aux prestations de services telles que la location en dépôt-vente par une galerie de ses cimaises moyennant une commission^{xiv}, ou les commissions perçues par l'agent commercial d'un éditeur vendant des lithographies originales^{xv}.

Ce régime de faveur attrayant pour les professionnels de l'art, présente cependant l'inconvénient de respecter un formalisme strict.

II- L'imposition sur la marge : la face cachée d'un régime de faveur complexe

Les galeristes et marchands d'art doivent être extrêmement vigilants quant à la mise en œuvre du régime de l'imposition sur la marge, en veillant à respecter des conditions strictes (A'), afin de ne pas succomber aux chants des sirènes^{xvi} de la fraude à la TVA (B').

A'- L'exigence d'un formalisme strict : un casse tête chinois pour les professionnels de l'art

L'assujetti-revendeur qui a opté pour le régime de la TVA sur la marge doit rapporter la preuve par tous moyens qu'il a réalisé des opérations de promotion ou délivré des subventions, ou/et s'est engagé contractuellement à l'égard des artistes à le faire, ou encore que le bien se trouve en stock depuis plusieurs années. La simple remise de la déclaration de TVA ne vaut pas option tacite du régime de la marge forfaitaire. Contrairement à l'option pour le régime général, formulée par le bénéficiaire du régime de la marge opération par opération, l'option pour le régime de la marge globale prend effet le premier jour du mois suivant sa formulation, et vaut jusqu'à la fin de la deuxième année civile. Elle est reconduite tacitement, à défaut de dénonciation au moins deux mois avant l'expiration de chaque période.

Quand les acteurs du marché de l'art utilisent le système de la TVA sur la marge, ils doivent tenir une comptabilité analytique. En outre, ils doivent émettre des factures faisant apparaître explicitement l'application du régime de la marge : « article 297 A du CGI et directive communautaire 2006/112/CE ». La facture émise ne doit pas faire apparaître la TVA et faire apparaître la mention du système d'imposition sur la marge. Les clients n'ont aucun droit à déduction. Selon l'opération effectuée, ils doivent indiquer sur la facture : la mention « Régime particulier, Biens d'occasion », la mention « Régime particulier, Objet d'art », ou la mention « Régime particulier, Objets de collection ou d'antiquité ». Dans leurs déclarations de TVA, les assujettis-revendeurs doivent indiquer leur marge en base d'imposition. Pour cela, ils ont le choix entre deux mécanismes, le système de la globalisation et le système du « coup par coup ».

Le système de la globalisation consiste à calculer la marge hors taxes réalisée en une seule fois et en retenant toutes les opérations réalisées sur la période d'imposition déclarée. La base d'imposition correspond donc à la différence entre le total des ventes TTC et le total des achats TTC. Si les achats excèdent les ventes, le surplus est reporté sur la déclaration suivante. Le système du coup par coup quant à lui, nécessite de calculer la marge hors taxes réalisée pour chaque opération. Tout d'abord, il convient de calculer la marge TTC, puis de convertir ensuite cette marge en hors taxes.

Selon l'article 297 A du CGI, la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti revendeur et le prix d'achat de chaque objet. On parle de méthode « au coup par coup » qui exige de connaître exactement le prix d'achat de chaque bien vendu. En l'absence de document justifiant le prix d'achat et permettant de déterminer la marge, et faute de pouvoir se prévaloir des conditions d'application du régime de la marge forfaitaire, la livraison sera assujettie à la TVA sur le prix total. Dans ce système d'imposition dit au coup par coup, seules les opérations bénéficiaires, c'est à dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation. Les assujettis-revendeurs ne peuvent pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

Les négociants, qui pratiquent les deux systèmes de détermination de la base d'imposition, doivent répartir leurs acquisitions selon qu'elles sont susceptibles ou non d'ouvrir droit à déduction. Lorsqu'ils éprouvent des difficultés pour ventiler leurs achats en fonction du système adopté pour la revente, ils peuvent, sous leur responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'Administration, utiliser des coefficients tirés de leur comptabilité.

Il n'en demeure pas moins que l'option pour le régime de la marge n'est pas sans risque.

B'- Le régime de la TVA sur la marge : un choix risqué

L'application du régime de la marge interdit toute déduction de la TVA ayant grevé l'achat, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité^{xvii}. La jurisprudence considère que la déduction de la TVA au moment de l'acquisition du bien vaut renonciation irrévocable au bénéfice de la marge^{xviii}. Lors de la revente, le contribuable peut solliciter la modification de son régime d'assujettissement, et à cette occasion déduire la TVA qu'il aura lui-même supportée quelques mois ou années auparavant. Il importe bien évidemment de ne pas déduire la TVA qu'il aura versée à son fournisseur du fait de l'acquisition à ce moment.

Comme le précisent les dispositions de l'article 297 D, II du Code Général des Impôts, la déduction ne devra intervenir qu'au moment de la livraison du bien en cause. Il est essentiel que l'option soit formulée expressément par lettre adressée au service des impôts des entreprises. Par conséquent, en cas de doute, le contribuable a tout intérêt à se prévaloir du régime de la marge, auquel il pourra renoncer au jour de la revente, si cela présente un intérêt. Ainsi, il n'est pas applicable si le bien vendu a été acquis d'un redevable à la TVA dans un État membre de l'Union européenne soit directement, soit indirectement^{xix}. Ainsi en est-il lorsque le bien a été importé, a été livré par un assujetti qui a facturé la TVA, ou encore a fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable.

Dans certains cas, hélas, le fournisseur peut prétendre, à tort, n'être pas assujetti, afin de favoriser la cession en laissant penser à son acquéreur que celui-ci pourra bénéficier du régime de la marge. Il importe peu que l'assujetti revendeur se soit basé sur l'affirmation de celui-ci, dès lors qu'il connaissait la qualité de professionnel des fournisseurs de son vendeur et que ces activités étaient régulières^{xx}. Les pénalités de mauvaise foi prévues à l'article 1729 du Code Général des Impôts assortissent bien souvent les redressements correspondants, car l'erreur quant aux formes de l'option est assimilée par le juge administratif à une rétention indue de la TVA.

L'économie alors réalisée par une option adéquate peut être déterminante de la rentabilité de la transaction. Toutefois, les options fiscales offertes et faites par les acteurs du marché de l'art requièrent beaucoup de rigueur et de capacité d'anticipation.

Lyon, 19 juin 2016

(*) L'auteur remercie Maître Jean-Luc Pierre, avocat et Maître Jacques Fingerhut, avocat, pour leurs précieux conseils et relecture du présent article.

i R.. Moulin, L'Artiste, l'Institution et le Marché : Flammarion, 1992

ii J. Antippas – JAC 2013, n°4, p.18

iii L'annexe de la 7e directive définit les catégories de biens relevant du régime de TVA propre au marché de l'art, ainsi que leurs caractéristiques. Elle se réfère à la nomenclature du tarif extérieur commun utilisé en matière douanière, notamment le chapitre 97 qui se rapporte aux œuvres d'art, aux objets de collection et d'antiquité de plus de cent ans d'âge. Cette liste a été reprise par le décret du 17 février 1995, codifié à l'article 98 A annexe III du CGI : sept catégories d'œuvres d'art bénéficient du régime particulier en matière de TVA : les tableaux, les collages et les dessins ; les gravures, les estampes et les lithographies ; les productions de l'art statuaire ou de la sculpture ; les tapisseries et les textiles muraux; les pièces de céramique; les émaux sur cuivre; les photographies.

-
- iv Précise Jean-Roch Giovachini, responsable de la galerie Artem et membre du Carré Rive gauche.
- v Rapport Doing Business de la Banque mondiale, 2016
- vi Arthur Rimbaud - Le Bateau Ivre
- vii Le comité de la TVA a été institué en vertu de l'article 398 de la directive TVA (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA) pour promouvoir l'application uniforme des dispositions de la directive TVA. Il est constitué des représentants des Etats membres et de la Commission.
- viii Stankiewicz Lukasz, Le Journal des Arts n° 455 - 15 avril 2016.
- ix Définies au BOI-TVA-SECT-90-10 n° 130 à 290.
- x La marge forfaitaire s'applique aux œuvres d'art définies au II § 130 à 290 du BOI-TVA-SECT-90-10
- xi BOI-TVA-SECT-90-40 au I-B § 30 et suiv.
- xii BOI-TVA-SECT-90-20 au II-A § 170 et suiv.
- xiii BOI-TVA-SECT-90-20 au II-D § 490
- xiv Conseil d'Etat, 16 novembre 1992, M. Namy
- xv Cour d'appel administrative Nantes, 30 septembre 1997, Petigny
- xvi Homère, *Odyssée*, chant XII, 151-200
- xvii CGI, art. 297 D, I-2°
- xviii CAA Paris, 3e ch., 27 mars 2008, n° 04MA00523, Galerie Roger Pailhas.
- xix CAA Paris, 9e ch., 6 juill. 2011, n° 09PA02620, MCC.
- xx CAA Bordeaux, 3e ch., 7 juin 2011, n° 10BX01325, Sté LGDA