

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-90-40-04/03/2015

Date de publication : 04/03/2015

TVA - Régimes sectoriels - Dispositions particulières applicables aux œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes sectoriels

Titre 9 : Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

Chapitre 4 : Dispositions particulières applicables aux œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

Sommaire :

I. Dispositions communes à certaines opérations portant sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

A. Taux de la TVA de 5,5 %

B. Option pour le régime de la marge pour certaines livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité

1. Opérations et biens concernés

2. Modalités d'exercice de l'option

3. Effets de l'option

4. Conséquences de la dénonciation de l'option

II. Dispositions propres aux œuvres d'art

A. Opérations relatives aux œuvres d'art

1. Ventes d'œuvres d'art réalisées directement par l'artiste créateur

2. Ventes d'œuvres d'art par des intermédiaires

a. La galerie loue ses cimaises

b. La galerie agit comme commissionnaire, courtier ou dépositaire

c. La galerie achète les œuvres de l'artiste

3. La marge forfaitaire

a. Modalités d'application de la marge forfaitaire

b. Biens concernés par la marge forfaitaire

c. Négociants pouvant appliquer la marge forfaitaire

d. Calcul de la marge forfaitaire

4. Cas particulier : œuvres d'art, vente de lithographies originales encadrées

B. Taux applicables aux œuvres d'art

1. Application du taux réduit de 10 % : livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par des assujettis-utilisateurs

2. Application du taux réduit de 5,5 %

- a. acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art livrées dans un autre État membre par des assujettis autres que des assujettis-revendeurs
- b. Livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit

I. Dispositions communes à certaines opérations portant sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

A. Taux de la TVA de 5,5 %

1

Aux termes du 1° du I de l'[article 278-0 bis du code général des impôts \(CGI\)](#) la TVA est perçue au taux de 5,5 % sur les importations d'œuvres d'art, d'objets d'antiquité et de collection, quelle que soit la qualité de l'importateur (négociant, intermédiaire opaque, particulier, etc.).

Il est rappelé qu'au sens du présent régime, les biens neufs ne peuvent pas être des objets de collection, à l'exception des timbres de collection définis au [II-C § 80 du BOI-TVA-SECT-90-60](#).

10

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également aux acquisitions intracommunautaires de ces biens effectuées par l'assujetti qui les a lui-même importés dans un autre État membre.

20

Les autres opérations, notamment les livraisons ultérieures de biens, doivent être soumises au taux du bien tel qu'il résulte des textes en vigueur : en règle générale, le taux applicable est le taux normal.

Les livres bénéficient cependant du taux réduit de 5,5 % en application du 3° du A de l'[article 278-0 bis du CGI](#).

Remarque : Le taux réduit de TVA dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de la Réunion est fixé par des dispositions particulières ([CGI, art. 296, 1°-a](#)).

B. Option pour le régime de la marge pour certaines livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité

30

L'[article 297 B du CGI](#) dispose que les assujettis-revendeurs peuvent demander à appliquer le régime de la marge pour les livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ou qui ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire ou pour les livraisons d'œuvres d'art qui leur ont été livrées par l'auteur ou ses ayants droit ou par un assujetti qui a appliqué le taux réduit conformément à l'[article 278-0 bis du CGI](#) et à l'[article 278 septies du CGI](#).

Cette option n'est pas autorisée pour les biens d'occasion qui ne relèvent pas du régime de la marge.

1. Opérations et biens concernés

40

L'option s'applique aux opérations réalisées par les assujettis-revendeurs pour les biens leur ayant été livrés, qu'ils ont acquis ou qu'ils ont importés dans les conditions ci-dessous :

- livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité, que les assujettis-revendeurs ont eux-mêmes importés en provenance d'un pays tiers à la Communauté européenne ou d'un territoire ne faisant pas partie du territoire fiscal communautaire (DOM par exemple). L'importation doit avoir été réalisée par le négociant lui-même ;

- importations par un négociant de biens dans un autre État membre suivie par une acquisition intracommunautaire en France ;

- livraisons d'œuvres d'art livrées à l'assujetti-revendeur par l'auteur de l'œuvre ou ses ayants droit c'est-à-dire les livraisons faites par l'artiste d'œuvres qu'il a lui-même exécutées ou les livraisons d'œuvres d'art par les ayants droit de l'artiste qui a créé lesdites œuvres. Il s'agit, bien entendu, des livraisons effectuées par des personnes qui ne bénéficient pas de la franchise en base ;

- livraisons d'œuvres d'art à l'assujetti-revendeur par un assujetti-utilisateur, lorsque la livraison par cet autre assujetti a été soumise au taux réduit de la TVA de 10 % en application du 3° de l'article 278 septies du CGI (cf. II-B-1 § 270) ;

- acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art soumises au taux réduit de la TVA de 5,5 % en application du 2° du I de l'article 278-0 bis du CGI. Ce sont les œuvres qui ont été livrées par un assujetti-utilisateur, ou par l'artiste créateur ou ses ayants droit, établis dans un autre État membre (cf. II-B-2 § 280).

2. Modalités d'exercice de l'option

50

L'option peut être exercée par tous les assujettis-revendeurs qui, livrant les biens définis ci-dessus dans les conditions indiquées au I-B § 30 et 40, souhaitent les soumettre au régime de la marge.

L'option prend effet au premier jour du mois suivant celui au cours duquel la demande est formulée.

Exemple : Une option déclarée le 10 avril prend effet à compter du 1er mai.

L'option est valable jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée.

Exemple : Une option formulée le 10 avril N produira ses effets du 1er mai N au 31 décembre N+2.

L'option est renouvelable par tacite reconduction, par période de deux années civiles, sauf dénonciation avant l'issue de chaque période.

Cette dénonciation doit être formulée par écrit, au cours de l'année d'échéance d'une option précédente, au moins deux mois avant la fin de cette année civile.

Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration d'option ainsi que la dénonciation est celui dont relève l'assujetti-revendeur.

3. Effets de l'option

60

Les assujettis-revendeurs qui ont exercé l'option soumettent, dès l'entrée en vigueur de ladite option, les opérations concernées au régime de la marge. Seule la marge bénéficiaire donne lieu à imposition. Cette marge, qui correspond à la différence entre le prix de vente et le prix d'achat majoré de la TVA des biens concernés, est calculée dans les conditions précisées au [II-A § 160 du BOI-TVA-SECT-90-20-20](#).

En ce qui concerne les biens importés, le prix d'achat à retenir pour le calcul de la marge imposable à la TVA est constitué par la base d'imposition applicable à l'importation ou en sortie de régime suspensif, augmentée du montant de la TVA due ou acquittée lors de l'importation ou de la sortie du régime suspensif.

Pour les biens placés sous le régime de l'admission temporaire, il est rappelé que la base d'imposition à l'importation est le prix payé par le premier acheteur des biens ([BOI-TVA-SECT-90-70 au II § 50](#)).

70

La marge peut toutefois être calculée de manière globale dans les conditions précisées au [III § 250 et suivants du BOI-TVA-SECT-90-20](#).

80

Le taux de TVA applicable à la marge (ramenée HT) est le taux normal, indépendamment du taux réduit appliqué lors de l'acquisition ou de l'importation. Toutefois, le taux de TVA applicable à la marge est le taux réduit dès lors que les mêmes biens à l'état neuf bénéficieraient en régime intérieur d'un taux réduit (exemple : les livres).

90

Les négociants qui ont opté pour l'application du régime de la marge dans ces conditions sont soumis à toutes les règles prévues pour ce régime. Ainsi, le régime de la marge interdit la déduction de la TVA ayant grevé l'achat, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de l'objet vendu.

Les négociants ont néanmoins la possibilité, sous certaines conditions ([IV § 360 et suivants du BOI-TVA-SECT-90-20-20](#)), d'appliquer le régime général.

4. Conséquences de la dénonciation de l'option

100

L'assujetti-revendeur qui dénonce l'option revient, à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'échéance de l'option, au régime général de la TVA. Le négociant peut déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA supportée lors de l'importation ou de l'acquisition intracommunautaire, lors de l'achat de l'œuvre à l'artiste ou à ses ayants droit ou lors de l'achat de l'œuvre d'art à l'entreprise mécène. En contrepartie, la TVA doit être appliquée sur le montant total de la livraison au taux applicable au bien vendu, sous réserve bien entendu des exonérations liées au commerce international.

La dénonciation de l'option prévue à l'[article 297 B du CGI](#) est sans incidence sur la possibilité pour l'assujetti-revendeur de soumettre à la TVA sur la seule marge bénéficiaire les opérations portant sur les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité autres que ceux auxquels s'applique l'option.

II. Dispositions propres aux œuvres d'art

A. Opérations relatives aux œuvres d'art

1. Ventes d'œuvres d'art réalisées directement par l'artiste créateur

110

En application des dispositions de l'[article 256 du CGI](#) et de l'[article 256 A du CGI](#), les auteurs des œuvres de l'esprit agissant à titre indépendant soumettent à la TVA les livraisons de biens qu'ils réalisent à titre onéreux.

120

Les ayants droit des auteurs sont également redevables de la TVA. Tel est aussi le cas des conjoints survivants d'auteurs bénéficiaires de l'usufruit du droit d'exploitation.

130

Ont la qualité d'assujetti qui détermine celle de redevable de la TVA :

- l'auteur personne physique ;

- la société de personnes ;

- l'association ;

- la société de fait ou en participation lorsque les membres se comportent entre eux et vis à vis des tiers comme de véritables associés qui participent aux apports, à la gestion et aux résultats.

140

Les opérations de vente d'œuvres graphiques ou plastiques (peintures, sculptures, dessins, etc.) sont imposables :

- vente des exemplaires des œuvres dont l'auteur assure lui-même la reproduction et la diffusion (situation des auteurs-éditeurs) ;
- vente des exemplaires des œuvres lorsque l'auteur est lié à l'éditeur par un contrat « à compte d'auteur ». Dans cette situation, l'éditeur commercialise les exemplaires pour le compte de l'auteur auquel il est lié par un contrat de louage d'ouvrage.

2. Ventes d'œuvres d'art par des intermédiaires

145

Lorsque des artistes plasticiens vendent leurs œuvres par l'intermédiaire d'une galerie, l'intervention de la galerie peut s'effectuer selon plusieurs modalités.

a. La galerie loue ses cimaises

150

L'artiste assume personnellement toutes les charges (publicité, catalogue, vernissage, etc.) et perçoit le produit intégral des ventes, la galerie se contentant de lui louer ses cimaises.

Dans cette situation, l'artiste vend personnellement ses œuvres. Il est imposable sur le prix de vente total réclamé aux acquéreurs de ses œuvres.

La galerie est imposable sur les sommes facturées à l'artiste au titre de la location de cimaises.

L'artiste peut déduire la TVA sur la prestation qui lui est ainsi facturée.

b. La galerie agit comme commissionnaire, courtier ou dépositaire

160

Le b du 1 de l'article 266 du CGI prévoit que pour les opérations réalisées par les intermédiaires qui agissent en leur nom propre mais pour le compte d'autrui, la base d'imposition est constituée par le montant total de la transaction. La galerie est réputée livrer elle-même l'œuvre à l'acquéreur. Sa base d'imposition est égale au montant total de l'opération et correspond au prix acquitté par l'acquéreur, commission comprise.

c. La galerie achète les œuvres de l'artiste

170

Dans ce cas, la base d'imposition de l'artiste est constituée des sommes reçues de la galerie au titre de la vente de l'œuvre.

3. La marge forfaitaire

180

Les livraisons d'œuvres d'art peuvent être soumises à la TVA selon le régime de la marge forfaitaire de 30 % lorsqu'il n'est pas possible de déterminer avec précision le prix d'achat payé par un assujetti-revendeur au vendeur ou lorsque ce prix n'est pas significatif (CGI, art. 297 A, III). Il est précisé que ces opérations peuvent également être soumises au régime de la marge réelle (I § 30 et suivants du BOI-TVA-SECT-90-20-20) ou imposées sur le prix de vente total (IV § 360 et suivants du BOI-TVA-SECT-90-20-20).

a. Modalités d'application de la marge forfaitaire

190

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.

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.

Une autre difficulté provient des stocks anciens des négociants. 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.

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.

b. Biens concernés par la marge forfaitaire

200

La marge forfaitaire s'applique aux œuvres d'art définies au II § 130 à 290 du BOI-TVA-SECT-90-10.

Toutefois, il est admis qu'elle s'applique également aux pièces d'ébénisterie de plus de cent ans d'âge dont la rareté et l'estampille ou l'attribution attestent de l'originalité du travail de l'artiste à l'exclusion des articles d'orfèvrerie ou de joaillerie. Ces biens présentent en effet des caractéristiques similaires aux œuvres d'art.

Les autres objets d'antiquité ou de collection et les biens d'occasion en sont exclus.

c. Négociants pouvant appliquer la marge forfaitaire

210

Les acheteurs-revendeurs peuvent appliquer la marge forfaitaire aux biens définis au **II-A-3-b § 200**, s'ils réalisent des actions de promotion, ou s'ils disposent de stocks anciens.

Pour bénéficier de cette mesure, le négociant doit justifier d'actions de promotion. Celles-ci se traduisent notamment par la participation à des foires, manifestations, expositions temporaires ou permanentes effectuées en France ou à l'étranger.

Elles peuvent concerner des œuvres d'un même artiste (mort ou vivant), des œuvres appartenant à un courant (par exemple, impressionnisme) ou des œuvres regroupées autour d'un même thème.

La preuve de l'organisation d'opérations de promotion peut être faite par tout moyen :

- cartons d'invitation, affiches, publicité dans la presse ;

- vernissages ;

- éditions de catalogues ;

- contrat liant le négociant en œuvres d'art à l'artiste ;

- correspondances échangées entre l'artiste ou ses ayants droit et le négociant en œuvres d'art ;

- lettres du négociant contresignées par l'artiste ou ses ayants droit, etc.

Par mesure de simplification, il est admis que la marge forfaitaire de 30 % soit applicable à toutes les livraisons d'œuvres d'art par les négociants qui effectuent de manière habituelle de telles actions de promotion, sans qu'il y ait lieu de s'attacher au nombre d'artistes concernés, à l'importance relative de ces actions en fonction des artistes ou à la date d'entrée des œuvres dans le stock.

220

À titre de simplification, la valeur d'acquisition des œuvres d'art détenues dans les stocks du négociant depuis plus de six ans est présumée non significative. Lors de la vente de ces biens, la

taxe peut donc être appliquée sur la marge forfaitaire de 30 %.

Le délai court à partir du jour de l'inscription en comptabilité de l'acquisition de l'œuvre d'art.

d. Calcul de la marge forfaitaire

230

La marge sur laquelle est appliquée la TVA est égale à 30 % du prix de vente hors taxe de l'œuvre d'art.

Lorsque le vendeur indique à son client un prix TTC, il y a lieu, pour déterminer la base d'imposition, de ramener au préalable ce prix hors taxe par application d'un coefficient de conversion, correspondant à un taux effectif (Te) égal à 30 % du taux légal :

- le taux effectif se calcule selon la formule suivante : $Te = (\text{Taux légal} \times 30) / 100$ et vaut 6 % pour un taux normal à 20 % ;

- le taux de conversion est obtenu selon la formule $[100 / (100+Te)]$ et vaut 0,943 pour le même taux normal.

Exemple : Un négociant en œuvres d'art cède un tableau pour un prix TTC de 10 000 € (TVA à 20 %).

Calcul du prix HT : $10\,000 \times 0,943 = 9\,430$ €.

Base d'imposition : $9\,430 \text{ €} \times 30 \% = 2\,829$ €.

TVA correspondante : $2\,829 \times 20 \% = 565,8$ €.

Avec Te : $565,8 / 9\,430 \times 100 = 6$ %.

Remarque : Les livraisons de biens soumises à la taxe par application de la marge forfaitaire ne peuvent pas entrer dans le calcul de la marge globale.

4. Cas particulier : œuvres d'art, vente de lithographies originales encadrées

240

La marge forfaitaire de 30 % applicable aux œuvres d'art prévue au III de l'[article 297 A du CGI](#) concerne les ventes portant sur les œuvres d'art à l'exclusion, en principe, des cadres qui sont passibles de la taxe dans les conditions de droit commun. Toutefois, il a été admis que le régime particulier d'imposition s'applique lorsque les lithographies originales sont vendues encadrées, moyennant un prix global. En outre, le caractère et la valeur du cadre doivent être en rapport avec l'œuvre proprement dite.

Mais cette mesure de tempérament ne s'applique pas lorsque la vente du cadre est dissociable de l'œuvre : il en est ainsi notamment lorsque le client choisit son cadre ou lorsque la galerie d'art fait apparaître de manière distincte les prix respectifs du cadre et de l'œuvre (RM Roger-Machart n° 7424, JO AN du 13 mars 1989, p. 1223).

B. Taux applicables aux œuvres d'art

250

Le taux de TVA applicable est déterminé en fonction de la nature de l'opération portant sur l'œuvre d'art. Il peut s'agir du taux réduit de la TVA de 5,5 % en application du I de l'article 278-0 bis du CGI ou du taux réduit de 10 % en application de l'article 278 septies du CGI.

Les taux réduits s'appliquent en France métropolitaine, y compris en Corse et dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, pour ces derniers selon des dispositions particulières (CGI, art. 296, 1°-a).

Les autres opérations non visées par l'article 278-0 bis du CGI et l'article 278 septies du CGI sont soumises à la TVA au taux qui leur est propre.

1. Application du taux réduit de 10 % : livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par des assujettis-utilisateurs

(260)

270

Sont considérées, comme assujettis-utilisateurs, les personnes qui ont utilisées des œuvres d'art pour les besoins de leurs exploitations et pour lesquelles ces biens ont ouvert droit à déduction de la TVA.

Il s'agit des cessions d'œuvres d'art définies au II § 130 à 290 du BOI-TVA-SECT-90-10 effectuées par des entreprises qui les ont acquises ou importées dans le cadre du mécénat.

Les œuvres d'art doivent avoir le caractère d'immobilisation et être enregistrées en tant que telles à l'actif du bilan.

Les œuvres achetées en vue de la revente par des assujettis-revendeurs et qui figurent à ce titre parmi leurs stocks ne peuvent donc pas bénéficier, lors de la vente subséquente, du taux réduit de la TVA.

Le bien doit avoir ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de son acquisition ou importation par l'assujetti.

Cette condition est considérée comme satisfaite dès lors que les conditions prévues par l'article 238 bis-0 A du CGI en matière d'impôts directs sont remplies (BOI-IS-RICI-20-20).

Les livraisons par un assujetti-utilisateur d'œuvres d'art qui ont ouvert droit à déduction lors de leur achat, importation ou acquisition intracommunautaire dans les conditions visées ci-dessus, sont

soumises au taux réduit de la TVA conformément aux règles de droit commun applicables aux cessions de biens mobiliers d'investissement ([BOI-TVA-SECT-90-20-10](#)).

2. Application du taux réduit de 5,5 %

a. acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art livrées dans un autre État membre par des assujettis autres que des assujettis-revendeurs

280

En règle générale, lorsque le vendeur, assujetti établi dans un autre État membre réalise une livraison intracommunautaire exonérée, l'acquisition intracommunautaire correspondante réalisée par l'acheteur doit être soumise au taux applicable au bien en cause, soit généralement le taux normal.

Toutefois, le I de l'[article 278-0 bis du CGI](#) permet, dans deux situations, l'application du taux réduit de 5,5 % aux acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art effectuées par un assujetti (galerie d'art, autre entreprise, etc.), ou une personne morale non assujettie, auprès d'un assujetti-utilisateur établi dans un autre État membre.

Cela concerne les livraisons effectuées dans un autre État membre :

- par un artiste ou un de ses ayants droit à condition que celui-ci ne soit pas exonéré de TVA ;

- par un assujetti à la TVA pour lequel l'œuvre d'art avait le caractère d'immobilisation.

Dans ces hypothèses, la livraison des biens est une opération qui relève du régime de droit commun des livraisons intracommunautaires réalisées entre deux assujettis identifiés à la TVA dans des États membres différents. Elle est exonérée de la TVA dans l'État membre de départ du transport ou de l'expédition des biens.

L'acquéreur de l'œuvre est redevable de la taxe, en France, au titre d'une acquisition intracommunautaire, sur le montant total de la transaction.

Cette acquisition est soumise au taux réduit de TVA. La livraison subséquente peut faire l'objet d'une option pour le régime de la marge.

290

En revanche, si l'artiste, ses ayants droit ou l'entreprise en cause sont soumis, dans l'État membre du départ ou de l'expédition des biens, à un régime de franchise en base applicable aux petites entreprises, l'achat ne constitue pas une acquisition intracommunautaire au sens du 1° du I de l'[article 256 bis du CGI](#) et ne doit pas être soumis à la TVA. Il est rappelé que l'[article 371 de la directive 2006/112/CE \(Annexe X, partie B, point 2\)](#) permet, par dérogation, d'exonérer les artistes. Cet article est encore utilisé par certains États membres.

Les livraisons de ces mêmes biens par d'autres personnes (galerie d'art, intermédiaire agissant en son nom propre) relèvent du taux normal.

b. Livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit

300

L'application du taux réduit est réservée aux œuvres d'art définies au [II § 130 à 290 du BOI-TVA-SECT-90-10](#).

La possibilité d'appliquer le taux réduit est strictement limitée. Seul l'auteur de l'œuvre et ses ayants droit peuvent appliquer le taux réduit pour peu qu'ils ne bénéficient pas de la franchise en base prévue au [III de l'article 293 B du CGI](#).

Les livraisons de ces mêmes biens par d'autres personnes (galerie d'art, intermédiaire agissant en son nom propre) relèvent du taux normal.