

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-70-10-20190807

Date de publication : 07/08/2019

DGFIP

BIC - Frais et charges - Dépenses non liées à l'objet de l'entreprise rendues déductibles par la loi : mesures en faveur du mécénat - Dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Frais et charges d'exploitation

Titre 7 : Dépenses non liées à l'objet de l'entreprise rendues déductible par la loi : mesures en faveur du mécénat

Chapitre 1 : Dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique

Sommaire :

I. Champ d'application de la mesure

A. Entreprises susceptibles de bénéficier de l'article 238 bis AB du CGI

B. Œuvres d'artistes vivants concernées

1. Œuvres originales d'artistes vivants

a. Œuvres originales

b. Œuvres d'artistes vivants

2. Œuvres inscrites à un compte d'actif immobilisé

3. Extension du dispositif aux acquisitions d'instruments de musique

a. Instruments concernés

b. Artistes-interprètes concernés

II. Conditions de déduction

A. Œuvres d'artistes vivants

1. Exposition au public

2. Inscription de la somme déduite à un compte de réserve spéciale

B. Instruments de musique

1. Conditions générales

2. Conditions d'ordre comptable

III. Modalités de déduction

A. Base de la déduction

B. Modalités pratiques de la déduction

- C. Limitation de la déduction
- IV. Remise en cause de la déduction
 - A. Œuvres originales d'artistes vivants
 - 1. Changement d'affectation de l'œuvre
 - 2. Cession de l'œuvre
 - 3. Prélèvement sur la réserve spéciale
 - B. Instruments de musique
- V. Conséquences de la déduction spéciale au regard d'une éventuelle provision pour dépréciation d'œuvres d'artistes vivants
 - A. Constitution de la provision pour dépréciation d'œuvres d'artistes vivants
 - 1. le coût d'acquisition de l'œuvre d'art est inférieur à 7 600 €
 - 2. le coût d'acquisition de l'œuvre d'art est supérieur à 7 600 €
 - B. Régime de la provision

Actualité liée : [07/08/2019 : BA - BIC - IS - FORM - Modifications du dispositif de réduction d'impôt en faveur du mécénat d'entreprise \(loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 61, 148, 149 et 203\)](#)

L'[article 238 bis AB du CGI](#) institue une déduction spéciale en faveur des entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants pour les exposer au public ainsi que des instruments de musique destinés à être prêtés aux artistes-interprètes.

Ces entreprises peuvent, dans certaines conditions, déduire de manière extra-comptable une somme correspondant au prix d'acquisition selon des modalités et dans des limites exposées ci-après.

I. Champ d'application de la mesure

A. Entreprises susceptibles de bénéficier de l'article 238 bis AB du CGI

1

Le régime de l'[article 238 bis AB du CGI](#) 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.

En effet, la déduction spéciale instituée par l'[article 238 bis AB du CGI](#) est subordonnée notamment à l'inscription d'une somme équivalente à un compte de réserve spéciale au passif du bilan de l'entreprise ([II-A-2 § 120](#)). Or, en pratique, cette condition a pour effet d'exclure du bénéfice de la mesure les entreprises qui, sur le plan juridique, n'ont pas la faculté de créer au passif de leur bilan un compte de cette nature. Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC) sont donc exclues de ce dispositif ([RM Foulon n° 36875, JOAN du 10 mars 2015, p. 1719](#)).

B. Œuvres d'artistes vivants concernées

10

Conformément au premier alinéa de l'[article 238 bis AB du CGI](#), seules sont susceptibles d'ouvrir droit à déduction les sommes correspondant au prix d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants.

Sont également admises en déduction dans les conditions prévues au premier alinéa de l'[article 238 bis AB du CGI](#), les sommes correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique.

1. Œuvres originales d'artistes vivants

a. Œuvres originales

20

Les œuvres concernées sont celles qui sont définies à l'[article 98 A 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'artiste, 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 articles 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 exécutées 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 de 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 œuvres exécutées par des moyens mécaniques ou photomécaniques ne constituent pas des œuvres originales.

b. Œuvres d'artistes vivants

30

L'artiste doit être vivant au moment de l'achat de l'œuvre.

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'œuvre.

2. Œuvres inscrites à un compte d'actif immobilisé

40

La déduction spéciale est réservée aux œuvres d'art qui ont le caractère d'immobilisations et qui sont enregistrées en tant que telles à l'actif du bilan.

Les œuvres 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 œuvres d'art) n'ouvrent pas droit à la déduction.

3. Extension du dispositif aux acquisitions d'instruments de musique

50

La [loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations](#) a étendu le bénéfice du dispositif présenté au [I § 1 et suivants](#) aux entreprises qui achètent des instruments de musique et s'engagent à les prêter à titre gratuit aux artistes-interprètes qui en font la demande.

a. Instruments concernés

60

Tous les instruments de musique sont susceptibles d'être concernés par le dispositif.

b. Artistes-interprètes concernés

70

Sont considérés comme artistes-interprètes :

- les personnes qui suivent une formation musicale dans un établissement ou une école visée ci-après ou qui ont une qualification musicale d'un diplôme correspondant à un cycle 3 de conservatoire national de région ou d'école nationale de musique ou d'un équivalent européen. Les étudiants et anciens étudiants des conservatoires nationaux supérieurs de musique de Paris et de Lyon sont réputés remplir ces conditions de niveau ;
- les personnes qui exercent, à titre professionnel, une activité d'artiste-interprète.

II. Conditions de déduction

A. Œuvres d'artistes vivants

1. Exposition au public

80

L'entreprise doit exposer au public l'œuvre d'art qu'elle a acquise.

La déduction spéciale autorisée par l'[article 238 bis AB du CGI](#) est subordonnée à la condition essentielle de l'exposition de l'œuvre, à titre gratuit, dans un lieu accessible au public ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux.

90

L'exposition de l'œuvre, 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). Dans ce cas, le bien doit être situé dans un lieu effectivement accessible au public ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux. L'œuvre 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 de l'entreprise. Une entreprise qui exposerait l'œuvre dans un lieu accessible aux seuls clients 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'œuvre n'est exposée que ponctuellement au profit d'un public plus large, et non pendant toute la période de cinq ans ;
- dans un musée auquel le bien est mis en dépôt ;
- par une région, un département, une commune ou un de leurs établissements publics ou un établissement public à caractère scientifique, culturel ou professionnel.

100

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'œuvre.

110

Par ailleurs, la rédaction de l'article 238 bis AB du CGI, prévoit expressément que la durée d'exposition de l'œuvre doit être égale à la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

2. Inscription de la somme déduite à un compte de réserve spéciale

120

La fraction du résultat comptable correspondant à la déduction effectuée de manière extra-comptable doit être affectée à un compte de réserve spéciale figurant au passif du bilan.

La déduction spéciale est subordonnée à cette inscription. Celle-ci doit intervenir au plus tard à la clôture de l'exercice qui suit celui au titre 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 et conforme au modèle présenté à l'annexe « Réserve spéciale constituée en application de l'article 238 bis AB du CGI » (BOI-FORM-000040).

En cas de perte comptable, il est admis que l'entreprise ait la faculté de doter la réserve spéciale par le débit d'un compte de report à nouveau débiteur, si elle a épuisé toutes autres possibilités d'imputation.

B. Instruments de musique

1. Conditions générales

130

Pour bénéficier de la déduction prévue à l'article 238 bis AB du CGI, l'entreprise doit s'engager à prêter l'instrument de musique à titre gratuit aux artistes-interprètes qui en font la demande.

140

L'entreprise doit pouvoir justifier cet engagement notamment en démontrant qu'elle a procédé à la publicité de son offre de prêt auprès du public potentiellement concerné.

150

L'entreprise doit également pouvoir justifier que les instruments prêtés l'ont été à des artistes-interprètes ayant le niveau requis (I-B-3-b § 70).

2. Conditions d'ordre comptable

160

La déduction que peut opérer l'entreprise s'effectue selon les mêmes modalités (inscription de l'instrument à un compte d'actif immobilisé et d'une somme égale à la déduction opérée dans une réserve spéciale au passif du bilan et déduction du prix de l'instrument sur cinq années par fractions égales) que pour les œuvres d'artistes vivants.

III. Modalités de déduction

A. Base de la déduction

170

La base de la déduction est constituée par le prix de revient de l'œuvre ou de l'instrument de musique. En pratique, elle correspond à la valeur d'origine c'est-à-dire 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, 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.

B. Modalités pratiques de la déduction

180

La déduction instituée par l'[article 238 bis AB du CGI](#) est pratiquée de manière extra-comptable.

190

Pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés comme de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, les sommes en cause sont déduites du résultat de l'exercice :

- sur le tableau n° [2058-A-SD](#) (CERFA n° 10951), ligne XG lorsque l'entreprise relève du régime du réel normal ;
- sur le tableau n° [2033-B-SD](#) (CERFA n° 15948) lorsqu'elle est placée sous le régime simplifié d'imposition.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr.

Cette déduction revêtant le caractère d'une décision de gestion, il en résulte que toute déduction non pratiquée par l'entreprise au titre d'une année est définitivement perdue.

200

Les entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, peuvent déduire du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. Si l'acquisition intervient en cours d'année, la déduction n'est pas réduite « prorata temporis ».

210

Cas particuliers :

- aucun bilan n'a été dressé au cours de l'année civile : la déduction annuelle est pratiquée, le cas échéant, pour la détermination des résultats provisoires soumis à l'impôt au titre de l'année écoulée. Toutefois, pour la détermination du résultat imposable de l'exercice clos au cours de l'année suivante, la déduction afférente à l'année précédente est également prise en compte. Cet exercice pourra donc supporter deux déductions ;
- plusieurs bilans successifs ont été dressés au cours de la même année : l'entreprise exerce à sa convenance en une ou plusieurs fois, au titre des exercices clos dans l'année considérée, le droit à déduction attaché à l'année. La somme des déductions ainsi pratiquées ne peut excéder 1/5^e de l'œuvre.

La décision prise à cet égard constitue une décision de gestion qui est opposable à l'entreprise.

C. Limitation de la déduction

220

Les sommes relatives aux acquisitions d'œuvres originales d'artistes vivants ou d'instruments de musique sont déductibles dans la limite de 10 000 € ou de 5 % du chiffre d'affaires lorsque ce dernier montant est plus élevé, diminuée des versements effectués en application de l'[article 238 bis du CGI](#). Lorsque la fraction du prix d'acquisition ne peut être totalement déduite au titre d'une année, l'excédent non utilisé ne peut être reporté pour être déduit au titre d'une année ultérieure.

Remarque : Le plafond de 10 000 €, alternatif à celui de 5 % du chiffre d'affaires, s'applique aux versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2019, conformément à l'[article 148 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019](#).

230**Exemple :**

L'entreprise A a réalisé au cours de l'exercice N un chiffre d'affaires de 1 M€. Par ailleurs, elle a effectué au cours du même exercice des dons aux œuvres pour un montant de 4 000 € et a acquis une œuvre d'artiste vivant pour un montant de 20 000 €. La fraction du prix d'acquisition de l'œuvre est déductible au titre de l'année N dans la limite de 4 000 € (20 000 € / 5).

Au titre de l'année N, la limite globale de prise en compte des versements calculée en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise A est de : $1 \text{ M€} \times 5 \text{ ‰} = 5 \text{ 000 €}$. Les versements effectués par l'entreprise A sont donc pris en compte dans la limite de 10 000 €, supérieure au plafond de 5 ‰ du chiffre d'affaires.

Les versements effectués au titre de l'article 238 bis du CGI étant de 4 000 €, la limite applicable aux sommes déductibles au titre de l'article 238 bis AB du CGI est de 6 000 € (10 000 € - 4 000 €). L'entreprise A pourra donc déduire la fraction du prix d'acquisition de l'œuvre en totalité au titre de l'année N, soit la somme de 4 000 € (20 000 € / 5).

Au cours de l'exercice N+1, l'entreprise A a réalisé un chiffre d'affaires de 1,5 M€. Elle a effectué au cours du même exercice des dons aux œuvres pour un montant de 8 000 €.

Au titre de l'année N+1, la limite globale de prise en compte des versements calculée en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise A est de : $1,5 \text{ M€} \times 5 \text{ ‰} = 7 \text{ 500 €}$. Les versements effectués par l'entreprise A sont donc pris en compte dans la limite de 10 000 €, supérieure au plafond de 5 ‰ du chiffre d'affaires.

Les versements effectués au titre de l'article 238 bis du CGI étant de 8 000 €, l'entreprise A ne peut déduire au titre de l'article 238 bis AB du CGI que 2 000 € (10 000 € - 8 000 €). Le montant n'ayant pu être déduit au cours de l'exercice N+1 (4 000 € - 2 000 €, soit 2 000 €) ne peut être reporté. Il est définitivement perdu.

Remarque : Un exemple détaillé relatif à la détermination de la réduction d'impôt mêlant des dons aux œuvres ainsi qu'une acquisition d'œuvre d'artiste vivant figure au [III § 80 du BOI-BIC-RICI-20-30-20](#).

IV. Remise en cause de la déduction

240

Le cinquième alinéa de l'article 238 bis AB du CGI prévoit que 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'œuvre ou de l'instrument, ou de prélèvement sur le compte de réserve.

A. Œuvres originales d'artistes vivants

1. Changement d'affectation de l'œuvre

250

Il convient d'entendre par changement d'affectation le fait de cesser d'exposer l'œuvre au public (sur ce point, se reporter au [II-A-1 § 80 et suivants](#)).

2. Cession de l'œuvre

260

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 du CGI](#) 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.

3. Prélèvement sur la réserve spéciale

270

Le prélèvement de tout ou partie des sommes affectées au compte de réserve spéciale entraîne une réintégration des sommes prélevées dans les bénéfices imposables au taux de droit commun.

B. Instruments de musique

280

En cas de changement d'affectation, de cession de l'instrument ou de prélèvement sur le compte de réserve spéciale au cours d'une année ou d'un exercice, la somme inscrite à la réserve est réintégrée au résultat de l'année ou de l'exercice concerné.

V. Conséquences de la déduction spéciale au regard d'une éventuelle provision pour dépréciation d'œuvres d'artistes vivants

290

L'entreprise peut constituer une provision pour dépréciation lorsque la dépréciation de l'œuvre excède le montant des déductions déjà opérées au titre des premier à quatrième alinéas de l'[article 238 bis AB du CGI](#).

A. Constitution de la provision pour dépréciation d'œuvres d'artistes vivants

300

Il convient de distinguer deux situations :

1. le coût d'acquisition de l'œuvre d'art est inférieur à 7 600 €

310

L'entreprise peut constituer une provision pour dépréciation dans les conditions habituelles. Elle doit notamment pouvoir justifier la dépréciation subie et inscrire la provision sur le tableau prévu au II de l'[article 38 de l'annexe III au CGI](#).

2. le coût d'acquisition de l'œuvre d'art est supérieur à 7 600 €

320

L'entreprise doit en outre faire procéder à une expertise afin de constater la dépréciation de l'œuvre. Cette dépréciation est constatée par un expert agréé près les tribunaux ([CGI, art. 39, 1-5°](#)).

Dans ces conditions, les œuvres d'art dont le coût d'acquisition est supérieur à 7 600 € peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation si l'entreprise a fait constater la dépréciation intervenue au cours de l'exercice, quel que soit le montant de cette dépréciation, par un expert judiciaire inscrit sur la liste nationale ou sur une des listes établies par les cours d'appel.

Ces listes sont tenues à la disposition du public au secrétariat-greffe des cours d'appel et des tribunaux de grande instance ainsi qu'au secrétariat-greffe de la Cour de Cassation s'agissant de la liste nationale.

B. Régime de la provision

330

Les œuvres d'artistes vivants dont l'acquisition ouvre droit à la déduction prévue par l'[article 238 bis AB du CGI](#) ne peuvent donner lieu à la constatation d'une provision pour dépréciation que pour la fraction de celle-ci qui excède le montant des déductions déjà pratiquées.

En effet, si le dernier alinéa de l'article 238 bis AB du CGI prévoit que l'entreprise peut constituer une provision pour dépréciation lorsque l'œuvre subit une dépréciation qui excède le montant des déductions déjà opérées au titre de cet article, la provision doit être limitée à la fraction de la dépréciation qui excède le montant des déductions spéciales déjà opérées à la clôture de l'exercice.

Si le prix de l'œuvre excède 7 600 € (**V-A § 320**), la dépréciation doit être constatée par expertise.