



Bruno Bédaride
notaire

Comment utiliser la dation en paiement ?

Cette procédure encore méconnue n'a été utilisée que dans le cadre du règlement de successions importantes et mérite d'être présentée plus en détails pour en connaître les avantages.



La dation en paiement consistait initialement à pouvoir substituer au paiement en argent, la remise d'œuvres d'art pour acquitter les droits de mutation à titre gratuit. Elle a été introduite par André Malraux dans le cadre de la loi n° 68-1251 du 31 décembre 1968. Son régime relève des articles 1716 bis, 1723 ter 00 A du Code Général des Impôts (CGI) et des articles 384 A à 384 A ter de l'annexe II du CGI et est commenté dans la doctrine administrative⁽¹⁾. Son champ d'application a été progressivement ouvert à d'autres droits d'enregistrement puis à l'impôt de solidarité sur la fortune, ainsi qu'aux biens susceptibles de bénéficier de cette procédure.

Une des raisons qui explique probablement le peu d'utilisation de cette procédure tient à la difficulté de valoriser une œuvre d'art d'autant que son importance artistique n'est pas toujours en adéquation avec sa valeur de marché.

Champ d'application

Seuls les droits d'enregistrement entrent dans le champ d'application de la dation, à savoir : les droits de mutation à titre gratuit (donation ou succession); par assimilation, l'impôt de solidarité sur la fortune; le droit de partage. Un minimum de 10 000 euros par imposition est exigé pour bénéficier de celle-ci⁽²⁾.

Les biens pouvant être donnés en paiement sont des œuvres d'art, des livres, des collections, des

documents de haute valeur artistique ou historique. Ces biens ne doivent pas nécessairement provenir de la succession dont les droits sont ainsi réglés⁽³⁾, ce qui permet aux héritiers de conserver le forfait de 5 % en ce qui concerne les meubles meublants composant la succession.

Les œuvres offertes en paiement peuvent provenir d'artistes vivants. Dans ce cas, celles-ci sont évaluées selon des critères d'appréciation définis par le président de la commission des dations, tels l'authenticité de l'œuvre proposée, le niveau de notoriété internationale de l'artiste qui doit être reconnu par les historiens de l'art contemporain, son niveau de reconnaissance sur le marché international de l'art et sa cote, la qua-

lité artistique et/ou l'importance historique de l'œuvre, l'absence ou la rareté d'œuvres équivalentes dans les collections nationales. Ces critères permettent de garantir la valeur artistique et patrimoniale exceptionnelle de l'œuvre proposée⁽⁴⁾.

Peuvent être remis en paiement, les immeubles situés dans les zones d'intervention du conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres définies à l'article L322-1 du Code de l'environnement dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel⁽⁵⁾, ainsi que les immeubles en nature de bois, forêts ou espaces naturels pouvant être incorporés au domaine forestier de l'Etat⁽⁶⁾.



La démarche à suivre

L'offre en dation est rédigée en quatre exemplaires avec deux photographies de l'œuvre. Elle doit préciser la nature et la valeur de chacun des biens que le contribuable envisage de remettre à l'Etat⁽⁷⁾. Il est conseillé d'établir un dossier sur la présentation de l'œuvre d'art, du livre ou document, l'existence de similis dans des musées ou collections privées, des études d'historiens de l'art réputés, des expertises de maisons de vente aux enchères internationales et/ou des références de prix de similis. Avant de déposer une offre, il est recommandé de prendre attache avec le président du comité des dations et le conservateur spécialisé dans la discipline concernée par l'œuvre pour vali-

der son intérêt historique ou artistique. Concernant les immeubles, le dossier sera plus simple à constituer puisqu'il se limitera à justifier de leur valeur en faisant appel à des experts immobiliers auprès de la Cour d'appel ou de la Cour de cassation et/ou en recherchant des références de prix de vente pour des biens similaires dans la même zone.

La valeur des biens peut représenter la totalité ou une partie seulement des droits dont le demandeur est redevable. L'offre doit être pure et simple. En effet, il n'est pas possible pour le contribuable de stipuler une réserve de jouissance à son profit ni de demander à ce que l'objet de la dation soit attribué à un établissement en particulier⁽⁸⁾.

L'offre ne peut par ailleurs pas être retirée dans un délai de six mois suivant la date de son dépôt⁽⁹⁾. Elle doit être déposée, avec la déclaration fiscale à laquelle elle se rapporte et dans les mêmes conditions de délais que celle-ci, à la recette des impôts ou à la conservation des hypothèques compétente aux fins d'enregistrement⁽¹⁰⁾. Son dépôt suspend les intérêts de retard exigibles au titre de l'impôt non acquitté. Un récépissé de l'offre est alors délivré au redevable.

L'agrément

Le service des impôts compétent examine si le dossier est complet, correctement rempli, daté et signé. Il procède à toutes les vérifications concernant la sincérité des indications fournies, la recevabilité de la demande, et la régularité de la situation fiscale de l'intéressé. L'agrément ne saurait être accordé aux contribuables n'ayant pas satisfait à leurs obligations fiscales.

L'offre de dation n'est pas recevable si les biens offerts en paiement ont précédemment donné lieu à deux refus d'agrément. Il

en est de même lorsqu'ils sont détenus depuis moins de cinq ans par l'intéressé. Cette condition ne s'applique pas s'ils sont entrés en sa possession par mutation à titre gratuit.

Le directeur régional des impôts adresse, avec son avis, l'offre et les photographies à la direction générale des impôts, qui en fait parvenir un exemplaire au secrétariat de la commission consultative instituée à cet effet. Celle-ci est composée⁽¹¹⁾ d'un représentant du premier ministre, de deux représentants du ministère de l'Economie et des Finances et de deux représentants du ministère en charge de la Culture.

Avant de se prononcer, cette commission recueille l'avis du ministre intéressé par l'affectation éventuelle des biens. Celui-ci est invité à désigner un représentant pour participer, avec voix consultative, aux travaux de la commission relatifs à cette offre. Toute personne ou organisme dont l'expertise est susceptible de l'éclairer en matière d'acquisition d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents, de haute valeur artistique ou historique peut être consulté par la commission qui rend ensuite un avis sur l'intérêt artistique ou historique ainsi que sur la valeur des biens⁽¹²⁾.

Elle a la possibilité de ne retenir que certains biens présentés ou proposer au demandeur la substitution ou l'adjonction d'autres biens à son offre. Cela est alors notifié au demandeur par le président de la commission par pli recommandé avec demande d'avis de réception. Dans ce cas, le demandeur présente le nouveau contenu de son offre au service de l'administration fiscale en charge de son instruction, ou lui fait part de son refus⁽¹³⁾.

Au vu de l'avis de la commission, le ministre chargé de la Culture →



propose au ministre de l'Economie et des Finances l'octroi ou le refus de l'agrément. Le pouvoir de décision appartient à ce dernier. Cette décision fixe éventuellement les conditions auxquelles l'agrément est subordonné et arrête, le cas échéant, les mesures propres à assurer la conservation et la surveillance des biens donnés.

En cas d'octroi de l'agrément, la direction générale des impôts notifie cette décision au contribuable par pli recommandé avec demande d'avis de réception. Lorsque la décision comporte des conditions, le contribuable dispose du délai fixé par la décision d'agrément pour les accepter par pli recommandé avec avis de réception auprès de la direction générale des impôts. A défaut d'acceptation des conditions dans le délai imparti, la décision d'agrément est caduque. L'offrant en est avisé.

Si la valeur libératoire des biens offerts en paiement est différente de celle qu'il a proposée dans l'offre, le service des impôts compétent le notifie par pli recommandé avec accusé de réception au

demandeur. Ce dernier dispose d'un délai de 30 jours à compter de la date de réception de la notification pour confirmer son offre à cette nouvelle valeur ou pour y renoncer. S'il renonce, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant l'expiration du délai précité. S'il ne répond pas dans le délai de 30 jours, il est considéré comme ayant retiré son offre et les droits redeviennent exigibles⁽¹⁴⁾.

L'acceptation par le redevable d'une valeur libératoire inférieure à la valeur exprimée dans l'offre de dation en paiement implique le versement d'un complément de droits. En revanche, une valeur libératoire supérieure aux droits exigibles ne saurait se traduire par le versement d'une soulte à la charge de l'Etat.

Quant au refus d'agrément, il est notifié au contribuable par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Une copie de cette lettre avec la date de l'accusé de réception est ensuite adressée au directeur régional des impôts. Le redevable a également un mois pour payer les

droits sans pénalité de retard.

En l'absence de notification de la décision de l'administration dans le délai de deux ans à compter de la date du récépissé de l'offre, celle-ci est considérée comme refusée⁽¹⁵⁾.

La procédure de dation en paiement des droits de mutation à titre gratuit de l'ISF et du droit de partage permet d'économiser de l'argent en remettant un(e) ou plusieurs œuvres d'art, livres ou documents d'une haute valeur artistique ou historique ou des immeubles présentant un intérêt pour l'environnement ou susceptible d'être incorporés au domaine forestier de l'Etat. Il est toutefois nécessaire de préparer minutieusement le dossier pour souligner l'importance artistique ou historique du bien à remettre en dation surtout s'il s'agit d'une œuvre d'art. Son avantage tient aussi au fait que les intérêts de retard sont suspendus le temps que la dation soit agréée. ■

Notes

(1) BOI-SJ-AGR-50-20

(2) Article 1716 bis I Code Général des Impôts

(3) Article 384 A annexe II CGI, BOI-SJ-AGR-50-20 § 40

(4) RM AN 20 juin 2006 p.6569 n°92506

(5) Article 26 loi 95-1346 du 30 décembre 1995

(6) Article 4 III loi 2001-602 du 9 juillet 2001

(7) Article 384A I annexe II CGI

(8) RM Masson, AN 3 février 1992, page 524

(9) Article 1716 bis I CGI

(10) BOI-SJ-AGR-50-20 § 40 et article 384-0 A bis Annexe II CGI

(11) Arrêté du 6 avril 1982 JO 14 avril 1982 page 3566

(12) Article 310 G II de l'annexe II du CGI

(13) Article 384-0 A bis annexe II CGI

(14) Idem 13

(15) Article 1^{er} décret 2012-1241 du 7 novembre 2012